

UNIVERSITÉ DE CAEN. — FACULTÉ DE DROIT

ORIGINE-ASSIETTE

ET

Recouvrement de la Taxe de mainmorte

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 6 mai 1903, à 3 h. 1/2

PAR

Léon BOULLAY

LIGENCIÉ EN DROIT

Président : M. LE FUR, professeur.

*Suffragants : { MM. EDMOND VILLEY, professeur et doyen.
BIVILLE, professeur.*

IMPRIMERIE A. MELLOTTÉE

CHATEAUXROUX, 2, RUE GUTENBERG

PARIS, 148, RUE LEGENDRE

1903

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

UNIVERSITÉ DE CAEN

FACULTÉ DE DROIT

Année scolaire 1902-1903

DOYEN :

M. Edmond VILLEY (✱, I. ☉), correspondant de l'Institut, membre du Conseil supérieur de l'Instruction publique.

PROFESSEURS :

- MM. DANJON (I. ☉), assesseur du Doyen, professeur de *Droit commercial*, chargé du cours de *Droit maritime*.
Edmond VILLEY (✱, I. ☉), professeur d'*Economie politique*, chargé des cours de *Droit constitutionnel comparé* et de *Législation financière*.
LAISNÉ DES HAYES (✱, A. ☉), professeur de *Droit civil*.
GUILLOUARD (✱, I. ☉, C. ✱, G. O. ✱, C. I. C. ✱, O. ✱, L. ✱), professeur de *Droit civil*.
LEBRET (I. ☉), professeur de *Droit civil*, ancien Ministre de la Justice.
CABOUAT (I. ☉), professeur de *Droit international public et privé*, chargé du cours de *Législation industrielle*.
BIVILLE (A. ☉), professeur de *Procédure civile* et chargé d'un cours de *Droit administratif*.
DEBRAY (A. ☉), professeur de *Droit romain*, chargé d'un cours de *Histoire du Droit français*.
LE FUR, professeur de *Droit administratif* et chargé du cours de *Eléments du Droit constitutionnel*.
ASTOUL, professeur de *Droit romain* et chargé du cours de *Pandectes*.

AGRÉGÉS :

- DEGOIS, chargé du cours de *Droit criminel* et du cours de *Droit civil approfondi et comparé*.
GENESTAL, chargé des cours d'*Histoire générale du Droit français*, d'*Histoire du Droit public français*, et du cours sur la *Coutume de Normandie*.
ALLIX, chargé des cours d'*Economie politique* (doctorat), et d'*Histoire des doctrines économiques*.

SECRÉTAIRE :

M. GILLET (I. ☉), secrétaire de l'Université de Caen.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE CAEN. — FACULTÉ DE DROIT

ORIGINE-ASSIETTE

ET

Recouvrement de la Taxe de mainmorte

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

sera soutenu le 6 mai 1903, à 3 h. 1/2

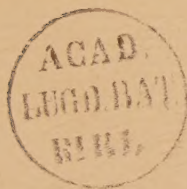
PAR

Léon BOULLAY

LIGENCIÉ EN DROIT

Président : M. LE FUR, professeur.

Suffragants : { MM. EDMOND VILLEY, *professeur et doyen.*
BIVILLE, *professeur.*



IMPRIMERIE A. MELLOTTÉE

CHATEAUXROUX, 2, RUE GUTENBERG

PARIS, 148, RUE LEGENDRE

1903



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Origine-assiette et recouvrement de la taxe de mainmorte

INTRODUCTION

1. On appelle biens de mainmorte les biens appartenant à des établissements qui se perpétuent par une subrogation successive de personnes et forment ainsi un être moral qui ne meurt pas.

Les acquisitions de ces établissements ont de tout temps préoccupé les législateurs. Comme ils ne meurent point, en effet, et que d'ailleurs ils n'aliènent guère, les biens qui entrent dans leur patrimoine se trouvent à peu près retirés du commerce et ont en outre, une tendance à s'accumuler, ce qui présente deux inconvénients.

Le premier est d'ordre social et politique. Il importe en effet à l'équilibre social que la libre circulation des biens ne soit point entravée, et que la richesse, qui est une puissance, ne se trouve pas fixée indéfiniment et ne s'accumule pas aux mains d'une seule catégorie de personnes.

Le second est d'ordre purement fiscal, les transmissions

de propriété ont en effet de très bonne heure, dans presque tous les pays et notamment en France, donné lieu à la perception de droits qui se trouvent perdus lorsque les biens sont retirés du commerce. Si l'accumulation des biens constitue un danger social, leur immobilisation se résoud en une perte pour le trésor.

Deux sortes de mesure s'imposaient donc, il fallait d'une part s'efforcer de restreindre, ou tout au moins de surveiller les acquisitions des établissements de mainmorte, et, d'autre part, remplacer par des droits spéciaux, portant sur ces seuls établissements les droits de mutation perdus.

L'étude que nous nous proposons d'entreprendre, restreinte d'ailleurs au droit français, n'envisagera que la seconde face de la question.

Nous allons, dans une première partie, étudier d'une manière relativement rapide les impositions spéciales qui, dans notre ancien droit français atteignaient les biens de mainmorte. Dans une seconde partie qui sera la plus importante, nous étudierons les dispositions contenues à cet égard dans la législation actuelle.

PREMIÈRE PARTIE

RÉGIME FISCAL DES BIENS DE MAINMORTE JUSQU'A LA RÉVOLUTION FRANÇAISE

2. La plupart des auteurs divisaient dans l'ancien droit les personnes de mainmorte en trois classes.

Dans la première elles rangeaient les églises, les personnes et communautés ecclésiastiques.

Dans la seconde, les hôpitaux, maladreries, aumôneries, commanderies et confréries.

Dans la troisième, les personnes séculières (villes, communautés d'habitants, universités, collèges, etc.).

Telle est notamment la distinction marquée par Bacquet, *Traité des amortissements et francs fiefs* et Guyot, *Dictionnaire de jurisprudence générale*.

Les acquisitions faites par toutes ces personnes de mainmorte, sauf certaines exceptions que nous signalerons en temps voulu donnèrent lieu jusqu'à la Révolution à la perception de trois droits spéciaux, deux royaux, un seigneurial.

Les deux premiers étaient le droit d'amortissement et le droit de nouvel acquêt.

Le troisième le droit d'indemnité.

Nous allons les étudier successivement, et nous laissons de côté, intentionnellement un quatrième droit dans lequel quelques auteurs ont cru à tort, pensons-nous, voir une des origines de notre législation actuelle ; nous voulons parler du droit de franc fief, payé par les roturiers acquéreurs de fiefs pour compenser à l'égard du suzerain la perte des services féodaux. Ce droit pouvait être payé par les personnes de mainmorte, mais il ne leur était pas particulier, et le cas échéant elles ne le devaient que comme roturiers et non à cause de leur caractère spécial. Il ne rentre donc pas dans le cadre du sujet que nous nous proposons d'étudier.

DU DROIT D'AMORTISSEMENT

I. Origine et évolution.

3. Le droit d'amortissement était un droit royal qui se percevait sur les personnes de mainmorte et représentait le prix de l'autorisation qui leur était accordée par le roi de conserver des immeubles que sans cela elles étaient contraintes de « mettre hors leurs mains ». Cette autorisation elle-même portait le nom d'amortissement.

L'origine de ce droit, et de la prohibition qui y donna lieu, a été assez discutée. Elle nous semble devoir se trouver :

1° Dans l'incapacité où se trouvaient les mainmortes d'accomplir certains services dont étaient chargés les fiefs, notamment le service militaire ;

2° De la perte des tailles et contributions diverses résultant du passage des immeubles en des mains qui en étaient exemptes ;

3° De la perte des droits auxquels donnaient lieu les diverses transmissions immobilières, les mainmortes ne mourant pas et n'aliénant guère.

Les pertes résultant ainsi de l'accumulation des immeubles entre les mains des mainmortes ayant fini par devenir considérable, Saint-Louis décida dans ses « établissements » loi 4, chap. 23 que les gens de mainmorte « seraient obligés d'obtenir le consentement des seigneurs dans la mouvance desquels seraient les héritages qu'ils auraient acquis, sinon qu'ils seraient contraints de les mettre hors leurs mains dans l'an et jour ».

Pour obtenir l'autorisation des seigneurs, les mainmortes se trouvèrent amenées à leur payer une certaine somme d'argent, et cette indemnité destinée à compenser la perte des droits seigneuriaux prit bientôt le caractère d'une redevance régulière.

A l'origine celle-ci ne se payait qu'au seigneur immédiat, mais c'était un principe que nul seigneur de fief ne pouvait l'amoinvrir « l'abrégé » selon le terme consacré sans l'agrément de son seigneur suzerain, faute de quoi la partie « abrégée » passait aux mains du seigneur suzerain dans l'état où elle était avant l'abrégement. Les seigneurs médiats usant de ce droit mirent en leurs mains les héritages acquis par les mainmortes et obligèrent celles-ci à traiter avec eux et à leur payer également une redevance. De degré en degré, le roi, seigneur suzerain de tous les fiefs, acquérait par une conséquence nécessaire l'hommage et le service du fief que quelque seigneur que ce put être avait affranchi en faveur des mainmortes.

Tel est l'opinion de Lebret, *Traité de la souveraineté*, qui déclare que les mainmortables qui étaient affranchis

par le seigneur retombaient sous la servitude du roi si le roi même ne les affranchissait.

C'était donc en fin de compte l'autorisation du roi seul, suzerain suprême, qui pouvait assurer aux gens de mainmorte la paisible possession de leurs biens, et telle fut l'origine du droit payé par eux aux rois à l'occasion de leurs acquisitions.

4. La première ordonnance royale qui établit définitivement ce droit remonte à Philippe III le Hardi et date de l'an 1273. Après avoir exposé que les gens de mainmorte ont acquis plusieurs héritages dans les terres et seigneuries de ses barons sans son consentement, le roi défend aux bailis, sénéchaux et autres justiciers de les contraindre à mettre hors leurs mains, mais sous condition qu'ils lui paieraient une certaine redevance. Quant aux acquisitions qui viendraient à être faites postérieurement, le roi se réserve de régler par la suite les droits auxquels elles devront donner lieu.

Nous reproduisons le passage relatif à la quotité des droits.

« A l'égard des acquisitions que les mainmortes ont faites dans nos terres, fiefs ou arrière-fiefs depuis environ vingt-neuf ans à titre gratuit sans notre permission, nous voulons bien leur faire cette grâce qu'elles ne soient point contraintes de mettre ces biens et ces acquisitions hors de leurs mains, pourvu qu'elles nous paient en argent la valeur de deux années de revenu de ces mêmes biens selon la juste estimation qui en sera faite ; pour les autres acquisitions que les églises ont faites à titre non gratuit,

nous ne voulons pas qu'on les contraigne de notre part à les mettre hors de leurs mains si elles veulent nous en payer la valeur de trois années de revenu selon l'estimation qui en sera faite. Et si les églises font des acquisitions dans nos alleux, fiefs ou arrière-fiefs, à titre gratuit, elles nous paieront la valeur d'une année de revenu de ces biens, et si c'est à titre d'achat ou autre non gratuit, elles nous paieront la valeur de deux années de revenu, si elles aiment mieux les garder que les mettre hors de leurs mains. »

On voit qu'à cette époque le droit d'amortissement consistait en une redevance payée une fois pour toutes et variait suivant les cas de une à trois années de revenu.

Cette ordonnance fut confirmée par une autre rendue en l'an 1291 (Noël) par Philippe le Bel, les dispositions en sont à peu près analogues, elle se distingue surtout par la disposition finale qui est assez curieuse : les biens acquis en Languedoc, considérés comme ayant plus de valeur, donnent lieu à une redevance double.

Le même Philippe le Bel par une ordonnance postérieure régla encore la redevance qui lui était due pour toutes les acquisitions de mainmorte, tant en France qu'en Languedoc.

Si on examine l'ensemble du système établi par ce roi, on remarque qu'il se caractérise surtout par une aggravation de charges considérable. En voici les principales lignes :

Tout d'abord la recherche s'étend non plus à vingt-neuf ans, comme sous Philippe le Hardi, mais à soixante ans.

Quant à la quotité, il y a lieu de distinguer entre les acquisitions faites dans les fiefs et censives du roi, et celles faites dans les arrière-fiefs et arrière-censives.

Dans le premier cas, la redevance qui est de six années de revenu pour les acquisitions à titre gratuit peut atteindre la valeur même du prix d'acquisition pour celles à titre onéreux.

Dans le second cas, la redevance est de quatre années pour les acquisitions à titre gratuit, de six années de revenu pour celles à titre onéreux.

Une modération est cependant consentie en faveur des acquisitions faites par les mainmortes dans le lieu où elles ont elles-mêmes le droit de basse justice, elles ne payent alors que trois années de revenu, et ne doivent aucun droit pour celles faites dans les lieux où elles ont haute, moyenne et basse justice; toutefois il semble bien que cette dernière disposition ne devait être que provisoire, l'ordonnance porte « jusqu'à ce que nous en ayons autrement ordonné ».

Enfin pour les acquisitions faites en franc alleu, la redevance fixée par Philippe le Hardi était exactement doublée. Elle est portée à deux ans pour les acquisitions à titre gratuit, quatre pour celles à titre onéreux.

Tous ces droits déjà fort élevés sont d'ailleurs doublés pour les acquisitions faites en Languedoc¹.

On peut donc dire que ce règne fut plutôt défavorable aux acquisitions des mainmortes.

Sous les règnes qui suivent nous ne trouvons plus de

1. Ordonnances rapportées par Jarry, *Traité des nouveaux acquêts*.

règle très fixe et la fixation du droit d'amortissement devient tout à fait arbitraire. Elle ne sera réglée à nouveau que par une ordonnance de Charles VI (octobre 1402) qui fixe l'amortissement « à la tierce partie du prix de l'acquisition », et ordonne que ce tiers sera payable en « rentes ou possessions assises sous le roi, en sa terre et justice sans moyen. »

Cette fixation au tiers du prix d'acquisition restera à peu près constamment admise par la suite, mais le paiement sera effectué en deniers.

Il ne faut pas omettre de mentionner deux ordonnances de Philippe VI de l'an 1344 (29 oct.), l'une déchargeant les gens de mainmorte du droit d'amortissement à raison des dons et legs qui leur sont faits de 20 sols de rente et au-dessous, et l'autre exemptant de ce droit les hôpitaux à raison des biens acquis par eux à titre gratuit ou onéreux pour la subsistance et l'entretien des pauvres.

Cette dernière ordonnance est remarquable, en ce qu'elle consacre pour la première fois le principe de l'exemption des établissements charitables qui resta acquis depuis et ne fut supprimé non sans une vive discussion que lors du vote de la loi actuelle.

A partir de Louis XI, nous remarquons un changement complet dans le mode de perception du droit d'amortissement, changement qui à vrai dire en détruit pendant une longue période le caractère véritable. Aux amortissements individuels on voit, en effet, se substituer des amortissements généraux, accordés à tout le clergé d'une province. Ces amortissements donnent lieu à la perception, non

plus d'un droit proportionnel sur le revenu ou la valeur des biens, mais d'une somme fixée en bloc et arbitrairement; le droit cesse donc de constituer une contribution régulière pour devenir une sorte d'imposition extraordinaire perçue à intervalles très variables et selon les besoins plus ou moins grands du trésor, et ne reposant plus sur aucune base fixe. Le premier amortissement général de ce genre est accordé en novembre 1470 au clergé de Normandie moyennant une somme de 47.000 livres.

Le même fait se reproduit sous François I^{er}, par lettres du 13 octobre 1520, le roi ordonne la levée des droits d'amortissement sur toutes les acquisitions faites par les mainmortes et qui n'ont été amorties ni par lui ni par son prédécesseur. Des commissaires sont nommés avec autorité pleine et entière pour procéder à cette opération. Le clergé offre de transiger et de payer une certaine somme par province, l'offre est acceptée et un amortissement général est accordé pour tous les biens acquis jusqu'alors.

Dès lors le procédé devient régulier et les amortissements constituent pour les rois un moyen commode de remplir quand besoin en est le trésor royal. Quant au prix de l'amortissement, il donne lieu entre les commissaires royaux et les parties intéressées à de véritables marchandages, tout taux fixe, toute règle ont complètement disparu.

Deux amortissements de ce genre ont lieu l'un sous Henri II en 1547-1551, l'autre sous Louis XIII en 1644. Ce dernier surtout donna lieu à de vives discussions entre les

commissaires royaux et l'assemblée du clergé, et la somme de 6.600.000 livres d'abord demandée fût réduite à 5.500.000 livres.

D'autres recherches suivies d'un nouvel amortissement ont encore lieu en 1689, mais elles sont restreintes en ce qui concerne les ecclésiastiques compris dans le traité de 1644 aux biens acquis depuis cette époque, à condition toutefois que ceux-ci justifient du paiement de leur cote dans la contribution moyennant laquelle cet amortissement avait été accordé ; la nécessité de cette justification fut d'ailleurs posée en principe général.

Dans l'intervalle la quotité des droits d'amortissement avait été réglée à nouveau par un édit du 16 avril 1633. Ils étaient fixés au tiers du prix d'acquisition pour les fiefs de la mouvance du roi, au cinquième pour les rotures relevant directement de lui, au cinquième également pour les arrière-fiefs et au sixième pour les héritages roturiers de la censive des seigneurs. Seulement ce taux n'avait guère été appliqué.

Il faut signaler encore le 16 février 1694 une déclaration particulière pour le recouvrement des droits dans le comté de Bourgogne, et une autre du 22 novembre 1695 pour le recouvrement de ces mêmes droits dans les provinces de Flandre, Hainaut et Artois. (Cette dernière s'appliquant à toutes les acquisitions depuis 1684.)

Le recouvrement des droits d'amortissement était d'ailleurs à cette époque sur le point d'entrer dans une nouvelle phase. Les inconvénients de la méthode irrégulière suivie jusqu'alors n'avaient pas en effet tardé à se mani-

fester. Le long espace de temps qui séparait chaque recherche rendait fort difficile la reconnaissance des acquisitions nouvelles et donnait lieu à de nombreuses contestations : en outre, l'irrégularité de ces recherches laissant aux gens de mainmorte l'espérance de ne pas payer de longtemps de redevance les encourageait à de nombreuses et excessives acquisitions préjudiciables aux intérêts publics. On reconnut la nécessité de percevoir cet impôt plus régulièrement et surtout plus immédiatement.

En conséquence une ordonnance du 9 mars 1700 fit de la perception de cet impôt l'objet d'une ferme annuelle et autorisa ceux qui seraient chargés du recouvrement à percevoir les droits dès l'expiration de l'an et jour accordé aux gens de mainmorte pour vider leurs mains.

Le droit devait être perçu sur le pied de l'édit du 16 août 1633, sauf dans les provinces de Flandre, Hainaut et Artois et le comté de Bourgogne pour lesquels il y avait un tarif spécial.

Le recouvrement de l'impôt fut donné à bail pour quatre années, les contestations devaient être jugées par les intendants.

Les droits de mainmorte étaient donc enfin sortis de la période d'arbitraire et reprenaient le caractère d'une taxe régulière.

Des lettres d'amortissement sont encore accordées au clergé en 1701 pour les acquisitions dont les droits avaient été payés en exécution de la déclaration du 5 juillet 1689, et en 1705 pour celles dont les droits avaient été acquittés en vertu de la déclaration du 9 mars 1700.

Au mois de mai 1708 nouvel édit tendant à rendre plus régulière et plus immédiate encore la perception des droits. Ceux-ci devront être payés désormais dans l'an et jour des amortissements. Ceux échus, pour le comté de Bourgogne et les provinces de Flandre et d'Artois depuis le 1^{er} janvier 1702, pour les autres provinces depuis le 4 octobre 1704 doivent être immédiatement recouvrés.

Des receveurs et contrôleurs généraux sont créés dans chaque généralité pour faire le recouvrement des droits qui écherraient à l'avenir. La liquidation des droits et la connaissance des contestations sont données aux officiers du bureau des finances auxquels il est fait abandon du quart des droits à recouvrer.

Ce système n'ayant pas donné satisfaction et la rentrée des fonds ne s'étant pas opérée, un nouvel édit du mois de septembre 1710 supprime les offices créés par celui de 1708 et révoque l'aliénation du quart des droits. Un autre arrêté du 4 novembre 1710 rend aux intendants la connaissance des contestations, sauf appel.

Vers cette même époque, on commence à se préoccuper d'une autre question, jusque-là on ne s'était occupé des acquisitions des gens de mainmorte qu'au point de vue financier et les droits à percevoir à ce sujet avaient seuls intéressé les législateurs. On va maintenant considérer un point de vue très supérieur et en quelque sorte contradictoire et rechercher les moyens de restreindre les acquisitions des gens de mainmorte, considérées comme nuisibles à l'intérêt social.

D'anciennes dispositions relatives aux provinces de

Flandre et de Hainaut interdisaient déjà aux gens de mainmorte d'y acquérir aucun fonds sans la permission spéciale du prince, celle-ci devait être manifestée par l'obtention de lettres patentes spéciales dites lettres d'octroi ¹. Mais cet usage était tombé en désuétude, et peu à peu on s'était habitué à considérer le paiement des droits de mainmorte comme suppléant à l'obtention de ces lettres.

Une déclaration du 9 juillet 1738 remet en vigueur dans ces provinces les anciennes dispositions et leur ajoute de nouvelles sanctions, elle sera bientôt suivie d'une semblable, en date du 1^{er} juin 1739 relative aux pays du ressort du parlement de Metz.

Enfin ces mesures prohibitives vont être étendues à tout le royaume par un édit rendu au mois d'août 1749 qui interdit aux gens de mainmorte sans exception de faire aucune acquisition d'immeubles, ni même de rentes foncières ou constituées sur des particuliers sans avoir obtenu des lettres patentes enregistrées.

Ces considérations supérieures n'ont pas fait perdre de vue le recouvrement des droits qui ont été réglementés à nouveau à diverses reprises.

En 1724 (déclaration du 21 novembre), la quotité du droit a été fixée au cinquième de la valeur des biens tenus en fiefs soit du roi, soit des seigneurs particuliers, et au sixième pour ceux qui sont tenus en roture. Le droit est le même pour les biens tenus en franc-alleu ².

1. Notamment deux ordonnances de Charles-Quint, l'une de 1515, l'autre de 1520.

2. Il faut remarquer que cet édit n'était applicable qu'aux biens

5. En 1738, 21 janvier, un règlement général intervint enfin pour fixer définitivement la jurisprudence en matière de droit d'amortissement.

A partir de cette époque, nous allons abandonner le système d'exposé rapide suivi jusqu'à présent, et nous livrer à une étude plus approfondie des lois, le droit d'amortissement étant rendu en quelque sorte à son état définitif et tel qu'il sera au moment de sa disparition à l'époque de la Révolution française.

II. Du droit d'amortissement à partir de l'édit du 21 janvier 1738 jusqu'à la Révolution.

6. L'édit du 21 janvier 1738 est un règlement général, un véritable code, peut-on dire, du droit d'amortissement, il ne fut d'ailleurs que peu modifié dans ses parties essentielles par les règlements postérieurs. Il nous paraît donc utile de lui consacrer une étude spécialement détaillée.

Les dispositions principales se réfèrent à trois points importants qui à proprement parler résument toute la matière. Ce sont :

situés dans l'intérieur de la France. Il y avait pour diverses provinces des règles particulières.

En Roussillon, le droit était du quart de la valeur des héritages biens meubles et droits mobiliers, quels qu'ils fussent, acquis à titre gratuit ou onéreux (ordonnance de Jacques I^{er} d'Aragon de 1376).

En Artois, Flandre et Hainaut, le droit était de trois années de revenu sans distinction entre les biens nobles ou roturiers, mais il était réduit de demi pour les établissements charitables.

1° Les exemptions ;

2° Les droits à payer en cas de construction nouvelle ou de reconstruction ;

3° Les règles à suivre pour l'estimation des biens et la liquidation des droits.

7. Les exemptions prévues sont relatives à la destination des biens ou à leur nature.

Nous rangerons dans la première catégorie les exemptions accordées :

1° Aux édifices consacrés au service divin, ainsi qu'à toutes acquisitions destinées à leur construction ou agrandissement (art. 1^{er}) ;

2° Aux terres, maisons et héritages destinés à servir de logement aux religieux, sous condition qu'ils soient improductifs de revenus (art. 2) ;

3° Aux hôpitaux généraux et particuliers, Hôtels-Dieu, et aux maisons et communautés tant régulières que séculières qui exercent l'hospitalité pour les terres, maisons et héritages employés à l'entretien ou à l'instruction gratuite des pauvres et des malades (art. 3) ;

4° Aux maisons et écoles de charité des paroisses, aux fabriques, aux assemblées des pauvres tant des villes que de la campagne pour toutes les acquisitions, échanges, dons et legs, constructions et reconstructions de bâtiments employés, soit au logement, à la subsistance et au logement des pauvres malades, soit à l'instruction de la jeunesse (art. 4) ;

5° Aux villes et communes pour les bâtiments construits ou achetés pour servir de caserne ; écurie pour la

cavalerie, maisons d'abondance, ou pour loger les évêques, intendants, curés et généralement tous les édifices destinés au service du roi ou à la décoration des villes, et improductifs de revenus, sauf les droits qui restent dus sur le fonds même où les bâtiments sont construits, s'il n'a été amorti (art. 14).

Ces cinq exemptions présentent ce caractère commun qu'elles ne sont accordées qu'à raison de la destination des biens et non de leur nature. Elles cessent du jour où cette destination elle-même vient à changer.

Une sixième exemption est relative à la nature même des biens ; c'est celle prévue par l'article 5 et concernant les dons et legs faits aux gens de mainmorte en rentes sur l'hôtel de ville, sur les tailles et sur le clergé, même sur les diocèses particuliers.

Cette exemption cesse également au cas de remboursement de ces rentes et de remploi du prix si celui-ci n'est pas fait lui-même en rentes exemptes.

Il faut ajouter qu'aux termes de l'article 6, les fondations perpétuelles faites dans les hôpitaux ou maisons de charité ne sont sujettes au droit d'amortissement que jusqu'à concurrence de ce qui est jugé nécessaire pour acquitter ces fondations.

Ces exemptions doivent être considérées pensons-nous comme limitatives, par suite toute acquisition faite en dehors des cas prévus ci-dessus par une personne de mainmorte devait donner lieu au droit d'amortissement.

C'est peut-être ici le lieu de faire remarquer, ce que nous n'avons pas encore fait, que le droit d'amortissement

portait non seulement sur les immeubles réels, fonds de terre ou bâtiments, ou sur les rentes foncières qui, dans une certaine mesure, peuvent y être assimilées, mais sur de simples rentes constituées à prix d'argent, ce qui est, nous le verrons avec le droit actuel, une différence essentielle.

8. En ce qui concerne les constructions et reconstructions l'édit de 1738 pose les règles suivantes :

Les constructions à neuf dont les gens de mainmorte retirent ou peuvent retirer un revenu sont sujettes au droit d'amortissement. Si elles sont faites sur un terrain non amorti, le droit est perçu sur la valeur tant du sol que des bâtiments, si le sol a été amorti, et s'il en est justifié, on déduit un tiers de la valeur totale (art. 9 et 10).

En cas de reconstruction, bien qu'il n'y ait pas d'augmentation du corps de logis, et que le droit d'amortissement ait déjà été payé pour le bâtiment remplacé, le droit doit être perçu sur l'augmentation de loyer provenant de la reconstruction, on déduit toutefois le tiers en cas de justification de l'amortissement tant du sol que de l'ancien bâtiment. Si cette justification n'est pas faite, le droit doit être perçu sur l'intégralité des nouveaux loyers (dont on déduit un tiers en cas de justification de l'amortissement du sol seul) (art. 11).

Pour assurer la perception des droits, et empêcher en même temps les constructions excessives, les gens de mainmorte sont astreints avant de faire aucune construction ni reconstruction, même à l'intérieur de leur clôture, d'en communiquer les plans, aux intendants, en pro-

vince, au lieutenant de police à Paris. Cette obligation existe même pour les hôpitaux et les établissements de charité. En cas de défaut de cette formalité, les droits peuvent être doublés et il ne peut être accordé de remise ni de modération (art. 12).

Les droits dus pour les constructions et reconstructions appartiennent au fermier dont le bail était en cours lors du commencement des travaux (art. 13).

9. L'édit règle enfin certains points de la liquidation et du recouvrement des droits qui avaient donné lieu à contestation :

1° Il pose, en ce qui concerne l'évaluation des biens, le principe de l'estimation directe ; en cas de contestation il y est procédé par experts (ceux-ci choisis par les redevables et le fermier, et en cas de désaccord nommés par l'intendant) ;

2° Il fixe d'une manière uniforme le taux de capitalisation des revenus au denier 22 pour Paris, au denier 20 pour les autres villes et la campagne (art. 18) ;

3° Il décide qu'au cas d'acquisition faite moyennant une rente foncière, le droit d'amortissement doit être payé sur le pied du capital de la rente. Si les gens de mainmorte en font par la suite le remboursement, ils ne doivent aucun supplément.

Certains cas particuliers sont en outre prévus.

10. C'est ainsi qu'aux termes de l'article 16, les gens de mainmorte qui ont payé l'amortissement à raison d'une rente de quelque nature que ce soit, ne sont plus tenus à aucun droit pour le placement nouveau qu'ils peuvent faire des deniers en cas de remboursement.

De même, en cas d'acquisition à réméré, si le droit a été payé, ils ne sont plus tenus à aucun paiement au cas où, le réméré étant exercé, le prix d'acquisition leur a été rendu et est remplacé par eux.

On voit que l'édit du 21 janvier 1738 présente bien, ainsi que nous l'avions annoncé, le tableau complet des règles à suivre en matière de droit d'amortissement. Il est d'ailleurs non seulement complet, mais encore général pour tout le royaume, car il abroge et remplace les règlements particuliers qui existaient encore pour certaines provinces, au moins pour les dispositions essentielles.

C'est ce qui ressort nettement de l'article 21 et dernier aux termes duquel il est exécutoire à partir du 1^{er} janvier 1739 dans toutes les provinces et généralités du royaume, même les provinces de Flandre, Hainaut et Artois et le comté de Bourgogne à l'exception toutefois des dispositions relatives aux hôpitaux, maisons de charité et autres lieux pieux de ces provinces, à l'égard desquels il ne doit rien être innové.

11. Ajoutons seulement quelques mots destinés à compléter l'étude du droit d'amortissement à l'époque où nous en sommes arrivés.

D'abord au point de vue des sanctions pénales, l'édit de 1738 prévoit bien le cas de construction nouvelle et oblige à cet égard les mainmortes à certaines déclarations. Pour ce qui est des acquisitions qu'elles viennent à faire par tout autre mode, cet édit ne contenant aucune disposition spéciale, nous pensons qu'il faut considérer comme encore en vigueur les dispositions contenues dans les or-

donnances antérieures, notamment dans celle du 9 mars 1700, article 12 qui oblige les gens de mainmorte à la déclaration de toutes leurs acquisitions, à peine de confiscation, sauf en ce qui concerne les héritages donnés pour fondation, pour lesquels il n'est infligé qu'une amende égale au triple du droit ; et dans l'arrêt du 19 avril 1701 obligeant les maires, échevins, administrateurs, tuteurs, procureurs, marguilliers, à faire semblable déclaration à peine de 300 livres d'amende.

Nous avons vu en second lieu que les rentes constituées à prix d'argent sont soumises au droit d'amortissement au même titre que les rentes foncières et les immeubles. Il convient d'observer qu'il n'en avait pas été précédemment toujours ainsi. Les déclarations de 1639 et suivantes n'en font pas mention et elles ont même été déclarées formellement exemptes par un arrêt du 28 juin 1701. Les déclarations du 9 mars 1700 et 16 juillet 1702 d'autre part, n'assujettissaient à ce droit que les rentes constituées avec stipulation d'emploi ou d'affectation de fonds en cas de remboursement, c'est-à-dire celles qui, en quelque manière, pouvaient être considérées comme perpétuelles. L'édit de mai 1708 contenait encore une disposition analogue. Le règlement général de 1738 nous semble trancher la question dans un sens plus rigoureux, et il faut évidemment considérer comme sujette au droit d'amortissement toute rente quelle qu'elle soit qui ne rentre pas dans le cas d'exemption prévu par ce règlement.

D'après l'opinion de la plupart des auteurs, l'abandon

même de l'héritage ne pouvait en cas d'acquisition à titre onéreux dispenser la mainmorte du paiement du droit, toute résolution d'un acte parfait étant réputée en ce cas faite en fraude. Cela résulterait au surplus forcément selon nous des termes même de l'ordonnance relatifs au réméré, puisque, même la résolution prévue par l'acte, n'empêche pas le paiement immédiat.

En cas d'acquisition à titre gratuit, au contraire, la mainmorte pouvait éviter le droit en abandonnant l'héritage dans le délai d'un an et un jour. Ce délai courait du jour de la donation, où, s'il s'agissait d'un legs du jour de la délivrance. Mais ce laps de temps écoulé l'acquisition était réputée définitive.

Enfin l'obligation de payer l'amortissement une fois dû ne se prescrivait par aucun laps de temps. (Voir notamment Lemaître, *Des amortissements*, chap. IX. — Bacquet, *Traité du droit des nouveaux acquêts*, chap. 53, etc.)

Nous avons considéré comme limitatives les dispositions de l'édit de 1738 en ce qui concerne les exemptions. Il faut cependant y ajouter un cas général résultant des ordonnances antérieures et confirmé par de nombreux arrêts. Les biens donnés par le roi, quelle que fut leur nature, ont toujours été réputés libres de tous droits, le don royal étant essentiellement gratuit. L'exemption, aux termes de l'ordonnance de 1689, s'étendait même aux fonds acquis de deniers donnés par le roi à charge d'en faire emploi¹.

1. Voir notamment à ce sujet deux arrêts, l'un du 12 novembre 1737 en faveur des chanoines de la cathédrale de Vannes, à raison

Tel était dans des grandes lignes le régime du droit d'amortissement sous l'édit de 1738².

12. Un nouveau règlement du 13 juillet 1751 compléta sur certains points cette organisation, sans en modifier toutefois la physionomie essentielle. Nous allons en analyser rapidement les points les plus importants.

Il règle surtout d'une manière complète les droits à percevoir à raison des sommes ou rentes en deniers légués pour fondations de messes ou autres fondations pieuses. Les règles essentielles en cette matière sont les suivantes :

Les sommes et objets donnés à une église sans fondations particulières ne donnent lieu à aucun droit. Il en est

d'un don qui leur avait été fait par le roi en 1791, l'autre du 4 septembre 1749 au profit des Augustins de Montpellier pour un don datant de 1724.

2. De nombreux arrêts ont sanctionné ces dispositions et montrent qu'elles furent effectivement appliquées jusqu'à la veille de la Révolution. Citons :

Un arrêt du 16 septembre 1760 contre les filles de l'union chrétienne condamnant ces religieuses à payer le droit d'amortissement pour des additions faites à leur maison et productives de revenu.

Un arrêt du 31 janvier 1758 rendu contre les religieux de Saint-Bertin de Saint-Omer, et qui confirme deux points, d'abord l'obligation pour les mainmortes de ne faire aucune construction sans en communiquer les devis, ensuite le principe de l'estimation directe (l'expertise fut ordonnée nonobstant une production de baux faite par les intéressés).

Un arrêt du 29 juillet 1760 contre la Ville de Paris déclarant sujettes aux droits des constructions, additions ou reconstructions faites par cette ville et productives de revenu (arrêts rapportés par Guyot, *Dictionnaire de jurisprudence générale*).

de même pour les fondations de messes et prières à dire dans l'année du décès du testateur. Le droit est réduit de moitié pour les fondations de cinquante ans et au-dessous, celles au-dessus de cinquante ans seules donnent lieu au paiement intégral.

Les droits sont d'ailleurs mis à la charge, non de la mainmorte, mais des héritiers du testateur au cas où ceux-ci ont été laissés libres de choisir l'église où la fondation serait exécutée.

Si la donation ou le legs ont été affectés par le donataire ou testateur à la fois à l'agrandissement, ou à la construction, ou embellissement d'églises ou lieux pieux, et à la fondation de messes ou prières, la partie affectée à ce dernier objet est seule soumise aux droits, mais il doit être justifié par quittances notariées de l'emploi effectif de la partie exemptée.

Toutes ces dispositions que nous nous bornons à résumer, vu leur faible intérêt, font l'objet des articles 1, 2, 3 et 10 du règlement, l'article 6 fixe même le prix des messes. Nous n'y insisterons pas.

Les sommes données ou léguées pour fondations pieuses ne sont d'ailleurs soumises à aucun droit, lorsqu'elles sont représentées par des rentes sur l'Hôtel de Ville de Paris ; soit que ces rentes aient été données ou léguées directement, soit qu'elles aient été acquises par les héritiers ou ayant cause pour être délivrées aux gens de mainmorte, soit que ceux-ci eux-mêmes les aient achetées des deniers qui leur ont été remis.

Mais à la différence de ce qui avait lieu sous le régime

de l'édit de 1738 qui sur ce point est modifié, tous les autres effets, même les rentes sur le clergé, sont soumises à l'amortissement.

Il arrivait parfois que des gens de mainmorte, s'étant fait envoyer en possession de biens fonds pour sûreté de leur créance, en gardaient fort longtemps la possession et en jouissaient sans payer le droit. Le règlement de 1751 les oblige, lorsque cette possession dure depuis plus de dix ans, à vider leurs mains, sauf à faire vendre les biens pour se payer sur le prix. Cependant ils peuvent être autorisés par lettres patentes à conserver la possession au delà de dix ans. Ils doivent alors payer le droit d'amortissement, et si plus tard, par suite du remboursement de leurs créances, ils viennent à être obligés de rendre les biens, ils peuvent sans payer de nouveaux droits remplacer en biens de même nature les fonds provenant du remboursement. Il leur est interdit au surplus, pour l'avenir, de se mettre ainsi en possession sans avoir obtenu de lettres patentes (art. 8).

On s'était demandé si les gens de mainmorte devaient être assujettis aux droits à raison de bâtiments élevés par leurs locataires sur des fonds leur appartenant. Le règlement de 1751 résoud la question par une distinction. S'il s'agit d'un bail emphytéotique ou à vie, les droits ne sont dus qu'à partir de l'expiration du bail; s'il s'agit d'un bail ordinaire, ils sont dus dès que les bâtiments sont couverts.

Le règlement de 1738, article 14, portait qu'au cas où les bâtiments employés par les villes à usage de caserne,

etc., venaient à changer de destination et à devenir productifs, ils donneraient lieu à la perception du droit sur le pied du capital des loyers, sous déduction du tiers au cas où il serait justifié de l'amortissement du sol. Désormais c'est le prix même de cet amortissement qui doit être déduit.

L'exemption accordée aux logements des religieux est étendue aux logements même loués, pourvu qu'ils soient situés à l'intérieur des communautés, sans autre entrée que l'entrée même du couvent ; les séminaires, les collèges et les communautés ne sont de même soumis à aucun droit pour les logements que leurs élèves et pensionnaires occupent à l'intérieur des bâtiments. Cette disposition constitue une dérogation remarquable à la règle jusqu'alors admise que les biens exemptés ne pouvaient l'être qu'autant qu'ils restaient improductifs de revenu.

L'édit de 1751 règle enfin un point qui ne l'avait pas encore été, savoir la restitution des droits indûment perçus.

Cette restitution, en principe, ne peut être demandée que dans l'année qui suit la fin des baux, pour ceux perçus pendant leur durée.

Quant à ceux qui ont été perçus après leur expiration (les fermiers avaient trois années après la fin de leur bail pour terminer leur recouvrement), ils peuvent faire l'objet d'une demande en restitution pendant deux années à compter du paiement.

L'arrêt de 1751, il est facile de le remarquer, ne déroge

que sur des points insignifiants à celui de 1738. Il ne le remplace pas, mais le complète, ils constituent à eux deux un véritable code des droits de mainmorte et leurs dispositions resteront en vigueur jusqu'à la disparition même du droit. Ce n'est pas néanmoins que les dispositions n'en aient pas été attaquées par les membres du clergé, qui, notamment, lors de la réunion des états généraux de 1755, présentèrent un certain nombre de doléances ; elles ne portaient, il est vrai, que sur des points secondaires et consistaient surtout en demandes d'exemptions plus larges pour les fondations pieuses ou charitables. Ces demandes ne furent pas sanctionnées, et dans sa réponse, en date du 30 décembre 1756, le roi fit ressortir que les traitements déjà accordés par les édits étaient les plus favorables possibles.

Nous ne trouvons plus désormais de textes généraux en ce qui concerne le droit d'amortissement qui paraît définitivement fixé. Nous signalerons seulement pour mémoire un arrêt du 28 juin 1855 qui, autorisant le clergé à emprunter la somme de 16.000.000 montant d'un don gratuit accordé au roi, exempté de droit les rentes constituées sur les personnes religieuses pour le service de cet emprunt.

Nous citerons aussi un arrêt du 12 septembre 1775 aux termes duquel la location temporaire en l'absence de troupes, des bâtiments appartenant aux villes et à usage de caserne, etc. ne doit pas entraîner le paiement du droit d'amortissement, pourvu qu'il soit bien établi que le changement de destination n'est pas définitif.

Une ordonnance importante sur les biens du clergé est bien intervenue le 20 juillet 1762, mais elle ne touche pas à proprement parler à la matière qui nous occupe, son but étant comme celui de l'édit d'août 1749 de réglementer et de restreindre les acquisitions du clergé, et n'ayant point d'intérêt fiscal. Nous n'en parlons donc que pour mémoire.

DU DROIT DE NOUVEL ACQUÊT

13. Le droit de nouvel acquêt n'était autre chose qu'une redevance ou indemnité due au roi par les gens de mainmorte pour avoir possédé des immeubles sans les faire amortir.

Son origine est assez obscure. Eusèbe de Laurière, *Origine de l'amortissement*, page 136, la fait remonter à une ordonnance de Philippe le Long du 24 février 1316, qui ordonne la saisie des biens non amortis des églises du domaine de Sens, et l'enlèvement des fruits jusqu'à ce que les mainmortes aient payé le droit et mis hors leurs mains, et contraint les églises à rapporter les fruits qu'elles ont perçus depuis le commandement qui leur a été fait de payer l'amortissement ou de vider leurs mains.

14. Quoi qu'il en soit, le droit de nouvel acquêt nous apparaît en définitive comme un complément du droit d'amortissement, il emprunte la plupart de ses caractères, et tout ce qu'on a dit du droit d'amortissement s'y applique pour la plus grande part. Il constitue comme celui-ci un droit royal et inaliénable, et son recouvrement est

soumis aux mêmes règles, nous n'y insisterons donc pas longuement et nous nous bornerons à en indiquer les traits essentiels.

En principe tous les biens soumis aux droits d'amortissement peuvent donner ouverture au droit de nouvel acquêt, pourvu qu'ils n'aient point été amortis ; peu importe d'ailleurs que l'acquisition soit ancienne ou récente. Il frappera donc les fiefs ou rotures relevant du roi médiatement ou immédiatement, les francs-alleux, les rentes foncières, et même celles constituées à prix d'argent, dans les conditions où elles sont sujettes au droit d'amortissement.

Mais, en outre, et c'est là une de ses différences caractéristiques avec le droit d'amortissement, il peut porter sur des biens dont les mainmortes ont la simple jouissance et non la propriété. C'est ainsi qu'il atteignait les droits d'usufruit et les simples droits d'usage.

Quant à sa quotité, elle fut réglée très diversement, suivant les époques, et il paraît bien que le plus souvent, elle fut arbitraire. Bacquet (chap. 741, n° 5) fait remarquer qu'il en était ainsi en son temps, et que cet état de chose remontait à l'an 1516. Il nous dit aussi qu'elle différait suivant qu'il s'agissait d'un héritage féodal ou roturier, et aussi suivant qu'il était situé ou non dans la mouvance directe du roi ; la déclaration du 9 mars 1700, article 9 la fixa au revenu d'une année sur vingt.

Le paiement du droit de nouveaux acquêts ne garantit pas la mainmorte contre l'obligation de vider ses mains, ni

contre celle d'acquitter le droit d'amortissement au cas où celui-ci est dû.

Nous ne croyons pas utile d'insister davantage sur ce droit qui n'est que d'une importance secondaire et dont l'histoire se confond d'ailleurs à peu près avec celle du droit d'amortissement.

DU DROIT D'INDEMNITÉ

15. Le roi ne souffrait des acquisitions des gens de mainmorte qu'un préjudice indirect; le droit d'amortissement qui lui était payé constituait d'ailleurs moins, ainsi que nous l'avons vu, une réparation de ce préjudice que le prix de la faveur accordée par le roi aux gens de mainmorte de conserver leurs acquisitions.

Le préjudice immédiat et matériel retombait en réalité sous l'organisation féodale, sur le seigneur dans la directe, dans la justice duquel les acquisitions avaient lieu ; celui-ci, en effet, percevait directement à l'occasion des mutations divers droits, confiscations, déshérences, lods et ventes, quint et requint, reliefs et rachats, qui se trouvaient perdus lorsque les biens sortaient du commerce.

Nous avons vu, à propos du droit d'amortissement, que l'usage s'établit de payer au seigneur une redevance qui peut être considérée comme un dédommagement de la perte de ces droits. C'est cette redevance qui subsista sous le nom d'indemnité.

Cette indemnité qui n'était due à l'origine qu'au seigneur immédiat fut par la suite perçue ainsi que nous

l'avons dit même par les seigneurs médiats, mais cet usage paraît s'être perdu de bonne heure et le seigneur immédiat conserva seul le droit de l'exiger.

16. Le droit d'indemnité ne fit pas comme le droit d'amortissement l'objet de règlements généraux, c'était, en effet, un droit seigneurial réglé par les coutumes de chaque province de façons très diverses.

Les coutumes du Maine, art. 41 et de l'Anjou, art. 34 la fixent à trois années de revenu.

Celle de Sens, art. 7, adopte cette même quotité, mais elle permet à la mainmorte de payer, si elle le préfère, le sixième de son prix d'acquisition.

D'après les coutumes de Tours, art. 105 et de Loudun, art. 2, c'est au contraire le seigneur qui a le choix entre trois partis ; le cinquième de la valeur, le revenu de cinq ans, ou le cinquième du revenu à perpétuité¹.

Ces coutumes que nous venons de citer ne distinguent pas entre les biens nobles et les rotures, il en est de même de celle de Provence qui fixe l'indemnité à un droit de lod payé tous les vingt ans ou demi lod tous les dix ans.

La coutume de Normandie ne paraît pas avoir prévu cette question, mais un règlement fait en 1666 par le parlement pour cette province, distinguant entre les biens nobles et les rotures, fixe l'indemnité au tiers de la valeur pour les premiers, au cinquième pour les secondes.

En Franche-Comté les règles du droit d'indemnité sont résumées dans leur dernier état en une déclaration du 18 mars 1731. En ce qui concerne les biens féodaux, s'ils

1. Coutumes rapportées par Chopin.

sont dans la mouvance et dans la justice du roi, l'indemnité est du dixième de leur valeur, s'ils ne sont que dans la justice du roi sans être dans sa mouvance, elle n'est que du dixième de ce qui serait dû dans le cas précédent. En ce qui concerne les rotures l'indemnité consiste en un droit de lod payable tous les vingt-neuf ans.

Quant à la coutume de Paris, elle ne fixait pas le taux de l'indemnité, mais ainsi que le remarque Guyot, *Dictionnaire général de jurisprudence, indemnité*, la jurisprudence la fixait au tiers de la valeur pour les héritages féodaux, au cinquième pour les roturiers ¹.

Le même auteur fait remarquer que ce taux devait être appliqué toutes les fois qu'il n'en était point fixé d'autres par les coutumes des lieux.

17. L'indemnité due au seigneur, se trouvait nécessairement due au roi lorsque les acquisitions avaient lieu dans sa directe ou sa justice ; mais à diverses reprises elle fut confondue à son égard avec le droit d'amortissement. C'est ainsi que la déclaration du 20 août 1657 avait distingué ces deux droits, mais que celle du 5 juillet 1689 les confondit. La déclaration du 21 novembre 1724 les sépara définitivement. Il est intéressant d'en citer le préambule qui indique bien quelle était à l'époque l'état de la perception de ces droits.

« L'attention qu'exige la conservation des droits de notre domaine nous ayant porté à faire examiner quel-

1. Cet auteur rapporte deux arrêts en ce sens ; pour chaque cas. Pour le premier, arrêts du 18 novembre 1567 et du 22 décembre 1581 ; pour le deuxième, arrêts du 8 juillet 1563 et du mois d'août 1567.

ques abus qui s'étaient introduits touchant le droit d'indemnité qui nous est dû par les ecclésiastiques et gens de mainmorte pour les acquisitions qu'ils font dans l'étendue de nos seigneuries et de nos justices, nous avons reconnu que ces abus consistaient principalement, en ce que, confondant le droit d'indemnité avec celui d'amortissement, les ecclésiastiques et gens de mainmorte qui, pour les acquisitions par eux faites dans les mouvances et censives des seigneurs particuliers, leur payent le droit d'indemnité en entier, outre le paiement qu'ils nous font de notre droit d'amortissement à raison du cinquième du prix des biens tenus en fiefs et du sixième de celui des biens tenus en roture, ne nous payaient, lorsque les biens qu'ils acquéraient étaient tenus de nous, que le tiers des biens tenus en fiefs et le cinquième de ceux tenus en roture, en sorte que, pour une somme d'argent souvent assez modique, nous nous trouvions privé des droits seigneuriaux qui nous auraient appartenu lors des mutations si les héritages acquis par les gens de mainmorte dans l'étendue de nos seigneuries ou de nos justices étaient restés dans le commerce, etc.

En conséquence, l'article 2 décide que lorsque les biens acquis par les gens de mainmorte seront dans la mouvance ou la censive du roi, ceux-ci lui paieront, outre l'amortissement, le droit d'indemnité sur le pied fixé par les coutumes ou usages des lieux.

Si les biens acquis sont dans les justices du roi sans être dans sa mouvance, le droit d'indemnité ne sera que du dixième de ce qui est dû dans le cas précédent, art. 3.

Cette même ordonnance contient une disposition fort curieuse relative au mode de paiement. Aux termes de l'article 5, le droit d'indemnité au lieu d'être payé en une fois et en deniers est converti en une rente foncière perpétuelle et non rachetable, calculée au denier trente ; il est défendu à peine de nullité au redevable d'en faire le paiement en argent, et au fermier de le recevoir de cette manière sous peine d'une amende de 1000 livres, outre la restitution de la somme perçue.

La liquidation de ces rentes devait être faite en conseil du roi, sur rapport du contrôleur général des finances, après avis des receveurs généraux ; les ecclésiastiques et autres gens de mainmorte devaient dans les trois mois de leurs acquisitions déposer leurs actes entre les mains des receveurs généraux des domaines à peine d'amende.

La conversion du droit en rente foncière était spéciale au cas où l'indemnité était due au roi ; la déclaration que nous venons de rapporter ne modifie en rien les règles établies précédemment pour le cas où elle est due aux seigneurs.

L'indemnité, à la différence du droit d'amortissement revêtait donc des formes très variables, puisque selon qu'elle était due au roi ou aux seigneurs, et dans ce dernier cas suivant la coutume des lieux, elle pouvait consister, soit en une redevance payée comptant, soit en une rente annuelle.

Le droit d'indemnité était dû pour toutes les acquisitions des gens de mainmorte, quelle qu'en fut l'origine, acquisition à prix d'argent, ou à charge de rente foncière,

rachetable ou non rachetable, donation entre vif ou à cause de mort, même faite pour cause de fondation pieuse, échange, etc.

Les exemptions que nous avons déjà vues en ce qui concerne le droit d'amortissement et qui étaient accordées à divers établissements, notamment aux établissements charitables, ne s'appliquaient d'ailleurs pas au droit d'indemnité. Plusieurs arrêts furent rendus en ce sens, on peut citer notamment un arrêt du 8 mars 1740 contre les religieux hospitaliers de la place royale à Paris ¹.

Toutefois, lorsque l'acquisition avait lieu par testament, c'était aux héritiers du testateur, et non à la mainmorte qu'il appartenait de payer le droit, le testateur étant censé avoir chargé ses héritiers de faire le nécessaire pour mettre la mainmorte en possession.

18. On s'est demandé si le seigneur avait le droit, au lieu de demander l'indemnité d'obliger la mainmorte à vider ses mains. La plupart des auteurs estiment qu'il ne le pouvait pas, le droit de contraindre la mainmorte à abandonner l'héritage n'appartenant qu'au roi ; telle est notamment l'opinion de Dargentré, sur *Bretagne*, chap. 56, n° 25 et de Lemaître qui rapporte à ce sujet un arrêt de 1539. Certaines coutumes cependant attribuent ce droit au seigneur, mais alors les auteurs sont d'accord pour admettre qu'il ne peut l'exercer qu'autant que l'héritage n'a pas été amorti par le roi. — Chopin, *Du domaine*, chap. 13, n° 11 ; Lemaître, *Des amortissements*, chap. 5 et 6.

1. Arrêt rapporté par Guyot, *Dictionnaire de jurisprudence générale, indemnité*.

Nous admettons donc que le seigneur ne pouvait contraindre la mainmorte à vider ses mains que dans l'étendue de ces coutumes et sauf le cas d'amortissement.

L'indemnité une fois due ne pouvait d'ailleurs être répétée si, postérieurement, les biens venaient à rentrer dans le commerce ; au cas même où elle consistait en une rente, la dépossession ultérieure ne dispensait pas la mainmorte du service de celle-ci.

Des coutumes que nous avons analysées, il ressort que l'indemnité fut toujours due aux seigneurs à raison des acquisitions faites dans leur fief ou leur censive. L'était-elle aussi pour les acquisitions faites simplement dans leur justice ? Il est certain que le préjudice souffert par le seigneur justicier était moins grand que celui supporté par le seigneur foncier. Il existait cependant, car si le seigneur justicier n'avait pas droit aux diverses redevances perçues lors des mutations, c'était à lui que revenaient les héritages confisqués par condamnation judiciaire, ou tombés en déshérence, cas qui ne pouvaient se présenter lorsque les biens n'appartenaient pas à un particulier. Aussi l'ancien droit reconnut-il que le seigneur justicier pouvait exiger l'indemnité, mais en considération de la faiblesse relative du préjudice, elle la réduisit à un taux bien moindre. Un arrêt du parlement de Paris du 18 mars 1692, rapporté par Guyot, *Dictionnaire de jurisprudence générale, indemnité*, la fixe au dixième de l'indemnité due au seigneur foncier. Nous avons vu que ce taux est également celui adopté par la déclaration du 21 novembre 1724 pour les acquisitions faites dans l'étendue des hautes justices du roi.

Remarquons d'ailleurs que l'indemnité du seigneur justicier était la seule qui fut due pour les acquisitions de biens en franc-alleu, ceux-ci ne relevant d'aucun seigneur féodal ni censier, mais se trouvant forcément dans l'étendue d'une justice.

La plupart des auteurs admettent que le droit d'exiger l'indemnité pouvait être éteint par la prescription, et un arrêt du 26 juin 1724 jugea dans ce sens (arrêt rapporté par Eusèbe de Laurière, *Origine de l'amortissement*) mais ils ne sont pas d'accord quant au point de départ de celle-ci ; il nous semble qu'il faut admettre qu'elle commençait à courir du jour où le seigneur avait perdu le droit de contraindre la mainmorte à mettre l'héritage hors ses mains, dans les coutumes qui l'y autorisaient. Dans les autres coutumes elle ne peut courir que du jour de l'acquisition, ou plutôt du jour où le seigneur a eu connaissance de celle-ci. Quant à la durée de cette prescription elle variait avec les coutumes, certaines même comme la coutume de Tours, art. 107, et de Lodunois, chap. 10, art. 4, la fixent au delà des limites ordinaires à cent ans.

DEUXIÈME PARTIE

RÉGIME ACTUEL

19. La Révolution abolit en même temps que les autres droits féodaux ceux que nous venons d'étudier ; les confiscations d'ailleurs et la suppression de presque tous les ordres religieux firent momentanément disparaître, avec les biens de mainmorte eux-mêmes, la nécessité d'une réglementation.

Dès l'Empire cependant les ordres religieux se reconstituent peu à peu, et sous les régimes suivants une foule d'associations se fondent, aussi le législateur se préoccupe-t-il bientôt de réglementer à nouveau leurs acquisitions. Plusieurs lois intervinrent en ce sens, loi du 2 janvier 1817-26 mai 1823, mais elles n'ont pour but que d'enrayer le développement excessif des biens de mainmorte et on ne les frappe pas encore d'une taxe spéciale.

La nécessité de celle-ci pourtant ne tarda pas à se faire sentir. La loi du 22 frimaire an VII avait réorganisé les droits de mutation, et le développement des biens de

mainmorte¹ exerçait sur le produit de ceux-ci une influence fâcheuse.

Dès 1828 une proposition de loi fut déposée par M. Dupin, elle tendait à l'établissement sur les biens de mainmorte d'un droit perçu tous les vingt ans ; mais elle fut repoussée et ce n'est qu'en 1849 qu'une nouvelle proposition en ce sens fut déposée ; il s'agissait cette fois d'une taxe annuelle.

Après une assez vive discussion la loi fut votée et promulguée le 20 février 1849, elle est encore en vigueur aujourd'hui. Nous en reproduisons ici le texte.

Article 1^{er}. Il sera établi à partir du 1^{er} janvier 1849, sur les biens immeubles passibles de la contribution foncière appartenant aux départements, communes, hospices, séminaires, fabriques, congrégations religieuses, consistoires, établissements de charité, bureaux de bienfaisance, sociétés anonymes et tous établissements publics légalement autorisés une taxe annuelle représentative des droits de transmission entre vifs et par décès. Cette taxe sera calculée à raison de soixante-deux centimes et demi par franc du principal de la contribution foncière.

Article 2. Les formes prescrites pour l'assiette et le recouvrement de la contribution foncière seront suivies pour l'établissement et la perception de la nouvelle taxe.

Article 3. La taxe annuelle établie par la présente loi

1. On continue par commodité à employer les mots biens et établissements de mainmorte qui en réalité ont disparu de la terminologie actuelle.

sera à la charge du propriétaire seul, pendant la durée des baux actuels, monobstant toute stipulation contraire.

Nous allons entrer maintenant dans l'étude détaillée de cette loi, étude qui portera sur trois points principaux :

- 1° Conditions nécessaires pour l'établissement de la taxe ;
- 2° Mode d'assiette, quotité et calcul ;
- 3° Établissement et recouvrement.

SECTION PREMIÈRE

DES CONDITIONS NÉCESSAIRES POUR L'ÉTABLISSEMENT DE LA TAXE

20. Il résulte du texte même de la loi, que, pour que des biens soient passibles de la taxe de mainmorte, la réunion de quatre conditions est nécessaire. Il faut :

1° Qu'il s'agisse de biens immeubles;

2° Que ces biens soient passibles de la contribution foncière ;

3° Qu'ils « appartiennent » aux établissements ou personnes civiles désignées par la loi ;

4° Que leur propriétaire soit compris dans l'énumération de l'article 1^{er}.

Les deux premières conditions sont relatives à la nature des biens.

La quatrième à la qualité du possesseur.

La troisième à la nature du droit qui unit le possesseur à l'objet possédé.

Nous allons les étudier successivement.

I. Des conditions relatives à la nature des biens.

21. a) *Les biens doivent être immeubles.*

A la différence en effet de ce que nous avons vu dans l'ancien droit, le législateur de 1849 n'a pas cru devoir faire porter la taxe nouvelle qu'il établissait sur les valeurs mobilières. En cela il agissait sagement, car ces sortes de valeurs sont essentiellement mobiles et transmissibles, et si leur accumulation entre les mains de personnes morales les fait échapper aux droits de mutation par décès, elle ne les soustraie pas aux droits de mutation entre vifs, qui pour ces sortes de propriétés sont les plus fréquemment recouvrés. Les risques attachés à leur possession ont encore paru un argument en faveur de l'exemption.

Les biens immeubles sont donc seuls imposables, mais le sont-ils tous ?

On sait que le Code civil distingue trois sortes d'immeubles. Les biens sont immeubles par leur nature, par leur destination, ou par l'objet auquel ils s'appliquent. Nous allons envisager successivement ces trois cas.

22. Les articles 518 et suivants du Code civil énumèrent un certain nombre d'immeubles par nature. Sans reproduire cette liste, nous dirons d'une manière générale que sont immeubles par nature les objets qui sont incorporés directement au sol dont ils font partie intégrante, que le lien qui les y unit soit naturel, comme il arrive pour un arbre, pour des récoltes encore pendantes par

racines, ou artificiel et créé de main de l'homme comme lorsqu'il s'agit d'un bâtiment ou d'un moulin fixé sur piliers. Pour le sol lui-même, il est le premier immeuble par nature.

23. Quant aux immeubles par destination nous les diviserons en deux catégories.

Nous rangerons dans la première, encore qu'ils ne viennent qu'en seconde ligne dans l'énumération du Code civil, « les objets mobiliers que le propriétaire a attachés au fond à perpétuelle demeure (art. 524 *in fine*) c'est-à-dire ceux qui y sont scellés à plâtre, ou à chaux, ou à ciment, ou qui ne peuvent être détachés sans être fracturés et détériorés, ou sans briser ou détériorer la partie du fonds à laquelle ils sont attachés (art. 525).

Nous remarquerons que ces immeubles par destination participent encore en quelque sorte des immeubles par nature, puisqu'en fait ils ne peuvent être déplacés et sont unis sinon au sol lui-même, tout au moins à des objets immobiliers par un lien effectif et matériel. Nous verrons plus tard l'intérêt de cette remarque.

Il faut ajouter d'ailleurs que ce lien matériel est quelquefois relativement faible, par exemple dans le cas prévu par le même article 525 *in fine* « quant aux statues elles sont immeubles lorsqu'elles sont placées dans une niche pratiquée exprès pour les recevoir, encore qu'elles puissent être déplacées sans fracture ni détérioration ». Le lien se réduit en une disposition spéciale de l'immeuble par nature, ménagée dans le but de recevoir l'objet mobilier que par là même deviendra immeuble, et telle que, cet

objet enlevé, l'immeuble par nature ne semble plus complet.

La jurisprudence, tout au moins celle du Conseil d'État, a pris texte de cet alinéa pour donner une très grande extension en matière fiscale (et c'est celle qui nous intéresse) à la catégorie des immeubles par destination ; et pour y ranger, surtout en ce qui concerne les usines, toute une série d'engins et de machines que leur mode spécial d'installation permettrait de déplacer rapidement et à peu de frais sans endommager cependant en quoi que ce soit les bâtiments auxquels ils sont fixés. Sans vouloir entrer dans de longs détails nous devons donner ici quelques-uns des arrêts rendus en cette matière et qui ont un grand intérêt au sujet de la taxe qui nous occupe.

L'un des arrêts les plus typiques est celui du 26 novembre 1897, ministre des finances contre la Compagnie des chemins de fer de Paris à Lyon et à la Méditerranée¹, par lequel le Conseil d'État a décidé que tout le matériel dit boulonné, utilisé par la Compagnie dans ses ateliers d'Oullins et de la Mulatière, devait être considéré comme immeuble et par suite assujetti à la contribution foncière.

Il s'agissait dans l'espèce d'une série de machines, dont le poids variait entre 1.000 et 2.000 kilogrammes, et qui étaient fixées simplement au moyen de boulons sur des socles en pierre préparés spécialement pour les recevoir et dont elles pouvaient d'ailleurs être séparées rapidement et sans la moindre fracture.

Le Conseil d'État a jugé que les machines en cause, non seulement par leur mode matériel d'installation, mais en

1. *Recueil officiel des cont. dir.*, n° 3635.

raison de leur destination et du caractère qu'elles conféraient à la construction dont elles ne pouvaient être détachées sans la dénaturer complètement, devaient être considérées comme en faisant partie intégrante.

Un arrêt du 9 mai 1896, Calvé-Gironde, alla même plus loin en reconnaissant dans un moulin le caractère d'immeubles à des engins simplement boulonnés sur des semelles en bois fixées au plancher ¹.

D'autres arrêts encore ont déclaré imposables des engins qui n'adhéraient que par leur propre poids, sans attaches matérielles aux constructions ou installations spécialement destinées à les recevoir.

En résumé on peut dire qu'au point de vue de la jurisprudence administrative et en matière fiscale, toutes les fois que des ouvrages ayant eux-mêmes le caractère immobilier ont été spécialement installés pour recevoir des objets mobiliers, ceux-ci doivent être considérés comme faisant partie intégrante des ouvrages destinés à les recevoir et comme ayant eux-mêmes le caractère d'immeubles.

Ceci nous conduit à parler de la deuxième catégorie d'immeubles par destination, laquelle comprend des objets qui meubles de leur nature, ne sont unis à des objets ayant eux-mêmes un caractère immobilier que par un lien purement moral. Ce sont « les objets que le propriétaire d'un fonds y a placés pour le service et l'exploitation de ce fonds ».

Ainsi sont immeubles par destination quand ils ont été placés par le propriétaire pour le service et l'exploitation du fonds :

1. *Recueil officiel des cont. dir.*, n° 3639.

Les animaux attachés à la culture.
Les ustensiles aratoires.
Les semences données au fermier ou colon partiaire.
Les pigeons des colombiers.
Les lapins des garennes.
Les ruches à miel.
Les poissons des étangs.
Les pressoirs, chaudières, alambics, cuves et tonnes.
Les ustensiles nécessaires à l'exploitation des forges, papeteries et autres usines.
Les pailles et engrais.

Cette énumération donnée par l'article 524 du Code civil dispense de tout commentaire. On voit qu'il s'agit d'objets essentiellement meubles, unis à des immeubles par un lien tout immatériel, la volonté présumée du propriétaire.

24. Les immeubles par l'objet auxquels ils s'appliquent seront de nature bien plus spéciale encore. L'article 526 les énumère, ce sont :

L'usufruit des choses immobilières.

Les servitudes ou services fonciers.

Les actions qui tendent à revendiquer un immeuble.

Nous sommes ici en présence, non plus d'objets matériels, mais de simples droits auxquels le législateur a reconnu un caractère immobilier, en raison de la nature immobilière des objets auxquels ils s'appliquent.

25. Ces trois espèces d'immeubles nettement déterminés, nous devons nous demander si tous sont passibles de la taxe des biens de mainmorte.

En ce qui concerne les immeubles par nature, la question est hors de doute. Ce sont en effet les immeubles proprement dits, les immeubles par essence, au sens propre du mot, et par là seul que le législateur a parlé d'immeubles, il les a forcément désignés, n'eut-il même voulu désigner qu'eux seuls.

Quant aux immeubles par destination nous croyons qu'il convient de distinguer deux cas.

Pour ceux que nous avons rangé dans la première catégorie, c'est-à-dire ceux qui doivent leur caractère immobilier à un lien matériel les unissant à un immeuble par nature, nous estimons qu'ils doivent être considérés comme passibles de la taxe au même titre que le fonds auquel ils sont incorporés, pourvu bien entendu que celui-ci en soit lui-même passible et ne rentre pas dans un des cas d'exemption que nous énumérerons plus tard. Il s'agit, en effet ici d'objets qui, par suite de leur union, perdent absolument leur individualité pour ne faire qu'un avec l'immeuble auquel ils sont attachés. Et cela est si vrai que dès qu'ils en sont détachés, ils perdent immédiatement le caractère d'immeubles qu'ils ne devaient qu'à cette union intime. On ne peut donc guère concevoir que leur sort au point de vue fiscal puisse être différent de celui de l'immeuble principal dont ils deviennent partie intégrante.

D'ailleurs quel qu'ait pu être à leur égard la pensée du législateur de 1849, on ne peut plus douter que dans l'état actuel de la jurisprudence ils doivent être assujettis à la taxe. La loi de 1849 décide en effet que celle-ci doit être calculée à raison de 62 centimes et demi par franc du

principal de la contribution foncière ; le revenu net, base de cette contribution, est donc le véritable élément servant d'assiette à la taxe de mainmorte. Or la valeur des immeubles par destination entre indubitablement dans le calcul de la valeur locative de l'immeuble principal, par suite de son revenu net. Sans entrer à cet égard dans une longue discussion, nous nous reporterons aux arrêts cités plus haut, tous rendus en matière d'imposition à la contribution foncière, et déclarant imposables des immeubles par destination. Nous avons même fait remarquer que la jurisprudence à cet égard est devenue extrêmement large. Nous devons donc admettre que les immeubles de cette nature sont passibles de la taxe de mainmorte, puisqu'ils sont passibles de la contribution foncière et que les deux impositions ont une seule et même base.

M. Reverchon, l'un des auteurs les plus compétents en matière de taxe de mainmorte, écrivait au lendemain même du vote de la loi les lignes suivantes qui contiennent l'adoption implicite de cette théorie sous une apparente restriction.

« Or il paraît manifeste que la loi du 20 février 1849 n'a porté sa pensée que sur les biens immeubles par nature. Ce n'est pas que les biens immeubles par destination ne puissent être passibles de la taxe des biens de mainmorte dans le cas où la valeur de ces objets constituerait l'un des éléments de la détermination du revenu qui sert de base à la contribution foncière, mais ils n'en seraient passibles alors que par voie de conséquence, comme accessoires ou partie intégrante de l'immeuble

principal, et pourvu que le dit immeuble y fut soumis lui-même. »

Restriction apparente, disions-nous ; l'éminent auteur reconnaît en effet que les objets qui nous occupent sont passibles de la taxe. Il ajoute qu'ils ne le sont pas par eux-mêmes, mais par voie de conséquence et comme accessoires de l'immeuble principal. Certainement, mais c'est également par voie de conséquence et en qualité d'accessoires qu'ils sont eux-mêmes considérés comme immeubles ; reconnaître que ces objets seront imposables lorsque leur état d'union avec un immeuble sera tel qu'ils entrent dans le calcul de sa valeur, cela ne revient-il pas à dire qu'ils seront imposables lorsqu'ils se trouveront dans des conditions telles qu'ils deviendront immeubles eux-mêmes ?

Peu importe dès lors que le législateur de 1849 n'ait imposé ces immeubles qu'accidentellement comme semble l'indiquer M. Reverchon, puisqu'en fait l'imposition ne semble pas douteuse.

Nous n'en dirons pas autant des biens qui ne doivent leur caractère immobilier qu'à la volonté de l'homme, c'est-à-dire de ceux qui ont été placés par le propriétaire d'un fonds pour le service et l'exploitation de ce fonds. Il s'agit en effet ici d'objets mobiliers de leur nature et qui en fait restent mobiliers ; leur immobilisation n'est que le résultat d'une fiction. Ils conservent leur individualité et ne s'absorbent pas dans l'immeuble principal. Dès lors on conçoit parfaitement, qu'au point de vue fiscal, ils puissent être traités différemment. Cela est tellement vrai que la valeur de ces objets n'entre nullement dans le calcul du

revenu net de l'immeuble auquel la loi civile les rattache. Ils ne sont imposables à la contribution foncière, ni par voie de conséquence, ni pareux-mêmes. Et dans ces conditions ils ne sauraient être passibles de la taxe des biens de mainmorte.

Quant aux immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent, ils ne nous arrêteront pas, toute discussion à leur égard est inutile, car, n'étant pas soumis à la contribution foncière, ils ne sauraient être soumis à la taxe.

On pourrait objecter que l'usufruitier est tenu de la contribution foncière, Code civil, art. 608. Mais nous répondrons que cette contribution est par essence une charge de la propriété, que le propriétaire lui-même n'est qu'un agent qui l'acquitte pour elle à l'aide des fruits qu'elle lui donne, et que l'usufruitier n'en est tenu que parce que, percevant les fruits de la propriété, il doit en acquitter les charges. Mais on ne peut dire que cette contribution soit due par l'usufruit distinctement de la propriété.

L'imposition des droits immobiliers à la taxe de mainmorte constituerait d'ailleurs un double emploi et on peut dire une injustice réelle. Ces droits constituent bien, il est vrai, un véritable démembrement de la propriété. Mais il faut observer que malgré cela les immeubles, objets de ces droits, sont eux-mêmes, lorsqu'ils appartiennent à des établissements mainmortables, soumis à la taxe pour leur valeur entière, et que, lorsqu'ils appartiennent à des particuliers, ils acquittent en cas de mutation la totalité des droits.

Il est fait cependant exception, pourrait-on objecter, au cas où un établissement compris dans l'énumération légale

ne possède que la nue propriété d'un bien dont l'usufruit appartient à un particulier, la taxe n'est alors établie que sur la moitié du principal de la contribution foncière et non sur la valeur entière. Mais cela vient seulement de ce que les droits de mutation entre vifs et par décès, en ce qui concerne les nues propriétés, ne sont perçus que sur la moitié de la valeur de la pleine propriété. Par suite la taxe représentative de ces droits ne saurait être supérieure ¹.

Le gouvernement dans son projet de loi proposait de soumettre à la taxe les droits d'usage forestier consistant en coupes de bois pouvant être rachetées par la voie du cantonnement, art. 43, Code forestier. Cette disposition reposait sur cette idée que la valeur de ces droits représente une partie de la propriété en laquelle ils peuvent être convertis par la voie du cantonnement. La commission fit nettement ressortir le double emploi que nous avons signalé plus haut et la proposition fut rejetée.

Voici en effet brièvement les observations de la commission :

1° Considérés dans leur ensemble ces droits constituent une servitude ;

2° Ils sont incessibles, et conséquemment il répugne de les imposer à une taxe qui est l'équivalent des droits de mutation ;

3° La taxe est supportée par la valeur entière de la forêt sans distinction des charges, si elle appartient à une cor-

1. Telle est du moins la théorie admise par le Conseil d'État. Nous nous bornons ici à l'énoncer, pour les besoins de notre argumentation, nous réservant d'en discuter ultérieurement la valeur.

poration de mainmorte, et dans le cas contraire elle subit les aliénations comme les autres biens. Il y aurait donc double emploi si la taxe portait en outre sur les droits d'usage (rapport de M. Grevy).

26. b) *Les biens doivent être passibles de la contribution foncière.*

Avant d'entrer dans l'étude des biens pouvant être considérés comme passibles de cette contribution, nous devons faire une remarque importante.

Le législateur de 1849 déclare imposables les biens passibles de la contribution foncière, il n'a pas dit les biens imposés à cette contribution. La différence entre les deux expressions est très sensible, elle correspond à celle qui sépare le droit du fait. On ne peut donc admettre que le législateur ait employé ce terme à la légère, et l'on en conclura qu'il suffit qu'un immeuble soit passible de la contribution foncière pour l'être aussi de la taxe de mainmorte, sans qu'il y ait lieu d'examiner si en fait son imposition à la première a été établie.

27. Cela nous amènera à envisager les questions suivantes :

1^{re} question. — Un immeuble passible de la contribution foncière, et non imposé, peut-il et doit-il être soumis à la taxe de mainmorte ?

Nous répondrons oui, car comme nous l'avons fait observer, l'intention du législateur ne saurait être douteuse. Cette doctrine fut dès le début adoptée par l'administration des contributions directes dont une circulaire du 1^{er} mars 1849 contient les instructions suivantes :

« Les contrôleurs vérifieront si dans les articles concernant les établissements désignés en l'article 1^{er} de la loi, il n'existe pas des propriétés et notamment des maisons qu'on aurait à tort considérées comme exemptes de la contribution foncière. Ces maisons, s'il s'en rencontre, seront évaluées dans la même proportion que les autres propriétés de la commune et comprises dans les relevées. »

Le Conseil d'État adopta cette théorie par une décision du 10 mai 1851 (ville de Brest¹). Nous extrayons les lignes suivantes de l'avis du ministre des finances :

« Il est vrai que jusqu'à ce jour, ces propriétés ont été omises dans les rôles de la contribution foncière, mais elles auraient dû y être portées, et elles n'en sont pas moins soumises à la taxe représentative des droits de mutation, puisqu'aux termes de la loi du 20 février 1849 cette taxe est due pour toutes les propriétés passibles de la contribution foncière. »

Le conseil adopta cette manière de voir et fit ressortir dans les considérants de l'arrêt que les immeubles, objet du litige, non imposés il est vrai à la contribution foncière, remplissaient en fait toutes les conditions requises pour y être imposables.

Il convient toutefois d'ajouter que dans une affaire postérieure, 28 mai 1852, dames de Flines, le ministre soutient l'opinion contraire ; le conseil ne trancha pas la question, le pourvoi ayant été rejeté pour vice de forme, mais cette abstention ne peut nullement être considérée comme un abandon de sa première jurisprudence.

1. *Recueil officiel des cont. dir.*, n° 333.

28. 2^e question. — Le contribuable qui a laissé passer les délais de réclamation contre la contribution foncière peut-il encore utilement réclamer contre la taxe de mainmorte, en admettant bien entendu que le rôle de celle-ci ait été publié postérieurement ?

Nous soutenons que la réclamation est encore recevable ; la taxe de mainmorte en effet n'est pas un accessoire de la contribution foncière, mais une taxe complètement distincte, et l'on ne voit pas pourquoi le contribuable, en perdant le droit de réclamer contre l'une, perdrait par là même celui de protester contre l'autre.

On a combattu cette opinion en disant que le silence du contribuable suffit pour convertir le fait en droit, et que l'immeuble contre l'imposition duquel aucune réclamation n'a été formée devient par là même, au moins pour l'année en cours, passible de la contribution foncière ; tout au moins dit-on le silence de l'intéressé crée-t-il, en faveur de la régularité de l'imposition, une présomption qui doit s'appliquer également à la taxe de mainmorte.

Cette thèse semble des plus contestables ; la question de savoir si un immeuble est passible ou non de la contribution foncière tenant à des conditions de fait auxquelles le silence du propriétaire ne peut rien changer. Le législateur, contraint par les nécessités du recouvrement, a dû fixer une limite au droit de réclamation. Mais si, le délai expiré, le propriétaire est déchu de ce droit, cela veut-il dire que l'imposition est censée légalement établie. Nullement, cela veut dire seulement que cette question de va-

lidité ne peut être discutée ; si avant l'expiration du délai l'immeuble ne se trouvait pas dans les conditions requises pour être imposable à la contribution foncière, il ne s'y trouvera pas plus après. Il ne sera pas devenu passible de cette contribution, il y demeurera simplement imposé.

Si l'on veut d'ailleurs admettre cette présomption que nous nions absolument, on doit, en tous les cas, reconnaître qu'elle serait de la même nature que celle résultant de la chose jugée et ne saurait être plus étendue que celle-ci. Or l'autorité de la chose jugée ne s'étend, on le sait, qu'aux parties en cause et à l'objet même du jugement ; mais elle ne s'applique plus si la même question vient à surgir pour un autre objet, dans un autre litige. Toutes les présomptions et les fictions doivent du reste être interprétées d'une manière extrêmement stricte, et il serait très abusif, en admettant que la présomption que nous attaquons existât réellement à l'égard de la contribution foncière, de l'étendre aussi à la taxe de mainmorte.

Nous dirons donc que la réclamation est recevable, mais que la décision qui interviendra n'aura, bien entendu, effet qu'à l'égard de la taxe de mainmorte et n'aura aucun effet à l'égard de l'imposition à la contribution foncière, laquelle par l'effet de la déchéance est devenue définitive.

29. 3^e question. — La remise de la contribution foncière entraînera-t-elle remise de la taxe de mainmorte ?

Non, car la remise n'est qu'une décision à titre gracieux, ne touchant en rien à la validité de l'imposition. Et il en serait de même alors que la remise de la contribution

foncière serait de droit, comme il arrive en cas de vacance de maison ou de chômage d'usine, car si, dans ce cas, le législateur a cru devoir accorder un dégrèvement au propriétaire, ce n'est pas que son immeuble ne soit en réalité passible de la contribution, mais simplement en considération de la situation intéressante où le place l'absence du revenu.

Le Conseil d'État a été appelé à se prononcer sur la question et la trancha dans le sens que nous indiquons (décision du 31 août 1868¹, préfet de la Seine). Nous extrayons de cet arrêt les considérants suivants :

« Considérant que le parc et le château de la ville Evrard, appartenant au département de la Seine, ont été imposés pour l'année 1867 à la contribution foncière.

» Que si le département a obtenu à raison de l'inoccupation de cet immeuble une remise partielle de la dite contribution, cette remise a été accordée par un arrêté du préfet statuant par voie gracieuse.

» Considérant que, dans ces circonstances, la contribution foncière établie pour 1867 sur le parc et le château de la ville Evrard doit être considérée comme régulièrement assise ; que, par suite, le département de la Seine n'est pas fondé à demander la décharge de la taxe représentative des droits de transmission entre vifs et par décès établie sur le même immeuble.

» Avons décrété, etc. »

30. 4^e question. — Les exemptions temporaires d'im-

1. D. 70.3.94.

pôt foncier entraînent-elles exemption corrélative de la taxe de mainmorte?

On sait que le législateur, en vue de favoriser le développement de certaines cultures ou l'extension de la propriété bâtie, a édicté à diverses reprises des exemptions temporaires de la contribution foncière.

Nous n'entrerons pas dans le détail de ces exemptions, dont l'étude se rattache plutôt à la contribution foncière. Nous rappelons donc seulement les plus importantes et les plus intéressantes au point de vue qui nous occupe :

1° La loi du 18 juin 1859, article 226, exempte de cette contribution, pendant trente ans, les terrains plantés ou semés en bois, sur le sommet ou le penchant des montagnes, sur les dunes ou dans les landes ;

2° La loi du 1^{er} décembre 1887, article 1^{er}, dispose que dans les arrondissements déclarés atteints par le phylloxera, les terrains plantés ou replantés en vigne ne seront soumis à la contribution foncière que lorsque les vignes auront dépassé la quatrième année ;

3° Aux termes de la loi du 8 août 1880, article 9, les constructions nouvelles ou additions de construction ne sont (si le propriétaire se conforme aux formalités légales) soumises à la contribution foncière que la troisième année après leur achèvement ;

4° La loi du 30 novembre 1894 affranchit pendant cinq années de la contribution foncière, les maisons salubres et à bon marché, construites par des particuliers ou des sociétés en vue de les louer ou de les vendre à échéance

fixe ou par paiements fractionnés à des personnes n'étant propriétaires d'aucune maison et vivant de leur travail ou de leur salaire ;

5° Enfin des lois particulières ont à diverses reprises édicté des exemptions de ce genre en vue de favoriser les constructions dans certains centres. Citons par exemple la loi du 22 juin 1834, prononçant semblable exemption en faveur des immeubles construits dans un délai de quatre ans sur la rue et la place impériale, à Lyon.

Les exemptions dont nous venons de parler, ainsi que celles analogues existant actuellement ou pouvant être votées à l'avenir, entraîneront-elles du même corps exemption de la taxe des biens de mainmorte ? En d'autres termes, les immeubles qui en bénéficient doivent-ils être considérés comme non passibles de la contribution foncière ?

La question est assez spécieuse ; il ne s'agit plus ici, comme dans le cas étudié plus haut, d'un dégrèvement momentané accordé par voie simplement gracieuse, mais bien d'une exemption d'impôt véritable, résultant d'une loi, et susceptible d'être réclamée par voie contentieuse. On peut dire que pendant le temps prévu par la loi, et si les formalités indispensables ont été remplies, l'immeuble ne peut être assujetti à la contribution foncière ; mais est-ce à dire qu'il cesse absolument d'en être passible ?

Cette opinion est incontestablement celle du Conseil d'État, dont la jurisprudence en cette matière est encore représentée par les deux arrêts ci-après.

En ce qui concerne les plantations de bois, un arrêt du 28 mai 1867¹ a déclaré non imposable à la taxe de mainmorte un terrain appartenant aux hospices de Strasbourg, situé sur le penchant d'une montagne et planté en bois en 1865.

Nous reproduisons les considérants de cet arrêt qui établissent formellement que, d'après la doctrine admise par le conseil, cet immeuble devait pendant le temps d'exemption être regardé comme non passible de contribution foncière.

« Considérant que l'article 226 du Code forestier, modifié par la loi du 18 juin 1859, exempte les semis de bois sur le penchant des montagnes de tout impôt pendant trente ans et qu'il résulte de cette disposition que les terrains semés ne peuvent être soumis à la contribution foncière pendant le délai fixé par la loi.

» Considérant que d'après l'article 1^{er} de la loi du 20 février 1849, la taxe annuelle représentative des droits de transmission entre vifs ou par décès ne peut être établie que sur les biens immeubles qui sont passibles de la contribution foncière.

Que dès lors, les hospices de Strasbourg étaient fondés à demander décharge de la taxe dite des biens de mainmorte établie pour l'année 1866 sur le terrain dont ils sont propriétaires dans la commune d'Hengwiller, etc.

Les motifs de cet arrêt seraient applicables non seulement au cas de plantation de bois, mais aussi aux terrains

exemptés comme plantés en vigne, en vertu de la loi du 1^{er} décembre 1887, et généralement à tous les immeubles jouissant d'une exemption temporaire établie en vue de favoriser les intérêts agricoles.

En ce qui concerne les exemptions temporaires en faveur des propriétés bâties, le Conseil d'État a adopté la même théorie, ainsi qu'il ressort d'une décision du 30 mai 1861 déclarant non passibles de la taxe des biens de mainmorte les immeubles bâtis par la société de la rue impériale à Lyon, affranchis pendant vingt-cinq ans de la contribution foncière en vertu de la loi du 22 juin 1854 dont nous avons parlé précédemment ¹.

Les considérants de cet arrêt sont la reproduction de ceux de l'arrêt cité plus haut et relatif aux plantations de bois.

Et il est évident qu'on doit regarder cette jurisprudence comme applicable également à toutes les additions de construction et constructions nouvelles jouissant de l'exemption d'impôt prévue par l'article 9 de la loi du 8 août 1880, de même qu'aux habitations à bon marché affranchies de contribution foncière par la loi du 30 novembre 1894, car les motifs d'exemption sont identiques.

Mais si nous reconnaissons que la jurisprudence du Conseil d'État n'est pas douteuse, nous la trouvons assez contestable, au point de vue des motifs sur lesquels elle s'appuie et très fâcheuse quant aux résultats qu'elle entraîne.

1. S. 61.2.367.

Cette décision est contestable au point de vue des motifs. Le Conseil d'État admet en effet que les immeubles dont il s'agit ne sont pas passibles de la contribution foncière. Nous dirons, au contraire, qu'ils réunissent toutes les conditions voulues pour y être soumis, mais, qu'en considération d'intérêts spéciaux et pour des motifs absolument indépendants de leur nature, le législateur a pour un temps donné sursis à leur imposition, ce qui est tout différent.

Comment d'ailleurs pourrait-on concevoir une exemption temporaire si l'on n'admet d'abord que l'immeuble qui en fait l'objet est par lui-même passible d'impôt? Pour que l'on puisse surseoir à une imposition, encore faut-il que celle-ci soit passible. Exempter un immeuble de la contribution foncière c'est reconnaître justement qu'il en est possible, si bien que, si une loi spéciale n'intervenait à cet égard, l'imposition serait de suite établie.

Les termes même des lois précitées démontrent surabondamment que les législateurs considéraient comme passibles de la contribution foncière les immeubles auxquels ils accordaient le bénéfice de l'exemption temporaire. La loi de 1859 et celle de 1887 contiennent toutes deux les mots « seront exempts d'impôts » qui, ainsi que nous l'avons dit, impliquent la possibilité d'une imposition, et la loi de 1880, article 9 dispose que « les constructions nouvelles et additions de construction ne seront soumises à la contribution foncière que la troisième année après leur achèvement, ce qui revient à dire qu'en

l'absence de cette disposition elles y seraient soumises de suite.

Nous ferons remarquer en outre qu'aux termes de ces lois, et sous peine de perdre son droit à l'exemption, le propriétaire doit, dans un délai donné, accomplir certaines formalités et faire certaines déclarations. Or on ne concevrait pas que la simple négligence du propriétaire puisse suffire à rendre passible de la contribution foncière un immeuble qui, par lui-même, ne se trouverait pas dans les conditions voulues, tandis qu'on comprend fort bien que cette même négligence fasse perdre à ce propriétaire la faveur d'un simple sursis. Et nous observerons, d'ailleurs, que lorsqu'un immeuble devient réellement non passible d'impôt foncier, comme lorsqu'un champ vient à être englobé dans la voie publique, l'imposition doit en être supprimée d'office, sans que le propriétaire ait à intervenir, et sans qu'on puisse lui opposer sa négligence.

La question ne saurait être douteuse en ce qui concerne les plantations de bois et de vigne. Nous nous trouvons ici en présence d'immeubles non seulement imposables, mais qui plus est, imposés. Les terrains exempts d'impôts par suite de l'une ou de l'autre de ces plantations restent en effet inscrits dans les matrices; leur imposition est comprise au rôle et fait l'objet d'un dégrèvement annuel. Comment concilier avec cette manière de faire la théorie du Conseil d'État?

Il est donc impossible de méconnaître que nous nous trouvons en présence d'immeubles imposables à la con-

tribution foncière et que la volonté du législateur en a seulement exemptés pour un temps. Or, doit-on par analogie étendre cette exemption à la taxe de mainmorte ? Nous répondrons hardiment non, les lois dont il s'agit sont des lois d'exception, or toute exception doit être, cela est de droit courant, interprétée restrictivement, et ne peut, en l'absence d'un texte, être étendue. On ne voit pas pourquoi dans le cas spécial qui nous occupe on faillirait à ce principe.

Peut-être à la rigueur, si les lois dont nous parlons avaient été antérieures à la loi de 1849, aurait-on compris l'ingérence de la jurisprudence, pour apporter à ces exemptions une extension que leurs auteurs eux-mêmes n'auraient pu prévoir. Mais précisément elles sont postérieures : des lors on doit admettre que si les législateurs, en exemptant les immeubles de la contribution foncière, avaient voulu aussi les dispenser de la taxe de mainmorte, ils auraient introduit à cet égard une disposition spéciale ; et en l'absence de celle-ci nous devons admettre leur intention de limiter l'exemption au seul impôt dont ils aient parlé.

Un motif très sérieux s'oppose encore à cette extension et c'est à cela que nous faisons allusion en disant que la jurisprudence du Conseil d'Etat était très fâcheuse dans ses conséquences. Il ne faut pas perdre de vue qu'il s'agit ici d'une « taxe représentative des droits de mutation entre vifs et par décès », dont le but est de remplacer à l'égard de biens mis hors du commerce les droits de mutation auxquels ils échappent. Or ces mêmes biens, s'ils

appartiennent à des particuliers, ne cessent nullement d'être soumis aux droits de mutation. Dès lors, les exempter, lorsqu'ils appartiennent à des établissements mainmortables, de la taxe représentative de ces mêmes droits, cela revient à créer au profit de ces établissements un véritable privilège. Cet état de chose eut été fort regrettable s'il eut été créé par une disposition formelle de la loi, à plus forte raison devrait-on se garder de l'établir en l'absence d'un texte. Nous concluerons donc cette brève discussion en souhaitant que le Conseil d'État, dans les décisions qu'il pourrait avoir à rendre à l'avenir, abandonne une jurisprudence qui, fondée sur un argument plus spécieux que solide, aboutit à des résultats probablement contraires aux intentions du législateur de 1849.

31. Ces questions préliminaires examinées, et nous reportant aux explications déjà données lorsque nous avons étudié les différentes natures d'immeubles, nous dirons que seront passibles de la contribution foncière et par suite de la taxe de mainmorte, les immeubles par nature, et ceux des immeubles par destination qui, aux termes du Code civil et de la jurisprudence que nous avons développée, doivent être considérés comme faisant partie intégrante d'immeubles par nature, à moins toutefois qu'ils ne réunissent les conditions exigées par les lois relatives à la contribution foncière pour être déclarés non imposables à cette contribution.

Il nous reste donc à étudier ces conditions, dont l'existence entraînera par voie de conséquence l'exemption de la taxe de mainmorte.

En principe trois conditions sont nécessaires pour qu'un immeuble ne soit pas imposable à la contribution foncière.

Il faut :

- 1° Qu'il soit une propriété publique ;
- 2° Qu'il ait une destination d'utilité générale ;
- 3° Qu'il soit improductif de revenu.

Ainsi, seront exempts de la contribution foncière, d'une manière permanente :

Les rues, places publiques, carrefours, fontaines publiques, les lieux servant aux foires et aux marchés, les ponts, les routes nationales et départementales, les chemins vicinaux et ruraux, les promenades publiques, les rivières, ruisseaux et lacs (Loi du 3 frimaire an VII, art. 103 et 105).

Les établissements de l'État, des départements et des communes énumérés au décret du 11 août 1808, tels que les palais nationaux, les monuments publics, les évêchés, les églises, les séminaires, les lycées, les collèges, les écoles, etc. et les jardins y attenant, les fortifications et les glacis.

Cette énumération n'a absolument rien de limitatif, et tout établissement remplissant les trois conditions ci-dessus sera exempt et de la contribution foncière, et par suite de la taxe de mainmorte.

Il n'est pas nécessaire, d'autre part, que la destination d'utilité générale résulte d'une loi, elle peut résulter d'une convention, même d'un simple état de fait.

Ainsi décidé à l'égard d'une ville qui s'était engagée, en

échange de la cession qui lui avait été faite de terrains domaniaux, à acquérir un immeuble et à l'affecter à perpétuité au logement du commandant de la division militaire (arr., 29 juillet 1857, ville de Lyon¹). Il s'agissait ici d'une simple convention.

Et le Conseil d'État a décidé également qu'une ville devenue propriétaire de maisons expropriées en vue de l'élargissement d'une voie publique ne serait pas imposable par le seul fait que la démolition de ces immeubles ne serait pas commencée au 1^{er} janvier (14 janvier 1858, Ville de Paris²), l'affectation des dites maisons à un usage public résulte ici du simple fait de leur expropriation.

Mais, d'autre part, la réunion des trois conditions est indispensable, et l'absence d'une seule d'entre elles suffirait pour rendre l'immeuble passible de la contribution foncière et, par suite, de la taxe de mainmorte.

En conséquence, des propriétés appartenant à l'État, à un département, à une commune, affectées à un service public, seront néanmoins imposables si elles sont productives de revenu.

C'est ainsi que le Conseil d'État a déclaré un département imposable à la taxe de mainmorte à raison de terrains plantés en bois et productifs de revenus versés chaque année dans la caisse départementale (13 avril 1853, département des Pyrénées-Orientales³).

Une ville est de même imposable pour tous les terrains,

1. D. 58.3.50.

2. *Rec. cont. dir.*, n° 681.

3. *Leb. chr.*, page 429.

réservoirs et bâtiments, utilisés pour le service de la distribution de l'eau, si d'ailleurs elle en tire un revenu en faisant payer des concessions aux habitants (17 juillet 1867, Ville de Châteauroux¹; 29 août 1867, Ville de Paris²; 24 janvier 1868, Ville de Niort³; 28 août 1880, Ville de Saint-Etienne⁴; 4 janvier et 14 novembre 1884, Ville de Paris⁵ (Nous dirons qu'il en serait de même, par analogie, s'il s'agissait de toute autre distribution, par exemple de gaz ou d'électricité):

Nous avons dit plus haut qu'une ville ayant acquis des maisons en vue de l'agrandissement d'une voie publique n'est pas imposable à raison de ces immeubles. Mais si elle en tirait un revenu, il n'en serait pas de même, tel serait par exemple le cas où elle attendrait pour démolir l'expiration des baux en cours. De même si elle ne démolit qu'une partie des maisons et loue le surplus (arrêt du 16 mars 1859, Ville de Paris⁶).

D'autre part un immeuble affecté à un service public, non productif de revenu, serait imposable s'il ne constituait pas une propriété publique; tel est par exemple le cas de certaines écoles publiques et gratuites établies dans des bâtiments appartenant à des particuliers (décision 29 juillet 1856, Communauté de la Provi-

1. S. 68.2.158.

2. D. 68.3.53.

3. *Leb. chr.*, p. 89.

4. D. 81.3.8.

5. *Leb. chr.*, p. 6 et 778.

6. D. 59.3.59.

dence¹; 22 août 1857, Frères de la doctrine chrétienne²).

En dehors des immeubles rentrant dans la catégorie que nous venons d'indiquer, la loi du 9 frimaire an VII, article 85, a exempté d'imposition foncière, d'une manière permanente, les bâtiments servant aux exploitations rurales tels que granges, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres, destinés, soit à loger les bestiaux des fermes et métairies, soit à serrer les récoltes. La loi du 8 août 1890 a étendu le bénéfice de cette disposition aux bâtiments servant à loger, indépendamment des bestiaux des métairies, le gardien de ces bestiaux.

32. Il est hors de doute qu'aux termes de la loi de 1849, les immeubles rentrant dans les deux catégories que nous venons d'étudier doivent être considérés comme exempts de la taxe de mainmorte. Ils ne peuvent, en effet, être regardés comme passibles de la contribution foncière, car l'immunité dont ils jouissent à son égard tient à leurs conditions même d'existence et ne peut leur être retirée sans que ces conditions se modifient, sans que l'immeuble change de nature.

Nous savons d'ailleurs que lorsqu'un immeuble précédemment imposable vient à entrer dans l'une de ces deux catégories, il peut et doit être supprimé d'office de la contribution foncière. Il en serait de même de la taxe de mainmorte à laquelle il pourrait être assujetti.

Mais, quoique cette exemption soit légale, nous observerons qu'elle est fort regrettable, en tant qu'elle s'appli-

1. S. 57.2.461.

2. D. 58.3.19.

que aux bâtiments ruraux. Ceux-ci en effet, lorsqu'ils appartiennent à des particuliers, sont soumis aux droits de mutation entre vifs et par décès. Supprimer à leur égard la taxe représentative de ces droits, cela revient à créer au bénéfice des établissements de mainmorte le privilège très injuste dont nous avons déjà parlé. Et l'inconvénient que nous signalons est ici très grand, car on sait que dans l'ensemble de la propriété bâtie, les bâtiments ruraux entrent pour une part considérable ; d'autre part il s'agit d'une exemption permanente et non plus, comme précédemment, d'un certain nombre d'années seulement. Il y a donc là une inégalité flagrante, et nous ajouterons en outre, une perte sérieuse pour le budget.

Il serait donc très désirable que, lorsqu'une réforme interviendra sur cette matière, le projet de loi nouveau contint deux dispositions non équivoques.

La première déclarant non applicables à la taxe de mainmorte les exemptions temporaires en matière de contribution foncière.

Et la seconde assujettissant à cette taxe les bâtiments ruraux¹.

Une réforme sérieuse serait utile sur ce point, car il est étrange, pour ne pas dire plus, de voir, en quelque sorte, lier à la contribution foncière une taxe destinée à remplacer un droit absolument différent de celle-ci.

33. Pour finir nous nous poserons une dernière ques-

1. En admettant, que l'on n'allât pas jusqu'au bout de la réforme en rompant tout lien entre la contribution foncière et la taxe de mainmorte, ce qui vaudrait encore mieux.

tion. Il est certains meubles qui, par exception, acquittent la contribution foncière. Ainsi l'article 2 de la loi du 18 juillet 1836 assujettit à cette contribution les bains et moulins sur bateaux, les baes, bateaux de blanchisserie et autres de même nature, alors même qu'ils ne sont pas construits sur piliers ou sur pilotis et sont seulement amarrés à la rive. Doit-on par extension les assujettir à la taxe de mainmorte ?

Tous les auteurs semblent unanimement admettre que non, nous nous bornerons à reproduire les lignes suivantes de M. Serrigny, *Questions et traités de droit administratif*, qui résumant la discussion.

« Pour l'affirmative on peut dire que la loi du 20 février 1849, étant une loi fiscale, doit s'interpréter par la législation spéciale, que la taxe d'ailleurs, n'étant qu'une sorte d'addition à la contribution foncière, doit peser sur tous les biens passibles de cette dernière contribution.

» Néanmoins il me paraît difficile d'adopter cette solution sans faire violence au texte qui ne mentionne que les biens immeubles passibles de la contribution foncière. Si l'on admettait l'opinion opposée, le mot immeuble n'aurait plus de sens et pourrait être retranché du texte. D'ailleurs la cause de l'impôt, c'est-à-dire la privation des droits de mutation, ne s'applique pas avec la même force aux biens meubles selon la loi civile qu'aux immeubles. »

M. Reverchon admet également cette opinion et fait observer qu'en outre « il paraît certain que le législateur de 1849 a entendu se référer au sens usuel et légal de

cette expression plutôt qu'à un sens exceptionnel qu'il faudrait induire, non pas même du texte formel d'une loi spéciale, mais d'une simple assimilation limitativement et partiellement établie par cette loi.

Nous nous rallierons à cette opinion qui, d'accord avec le texte de la loi, ne saurait d'autre part offrir de graves inconvénients, étant donné qu'il ne s'agit que de biens d'une nature très exceptionnelle et d'une valeur en général médiocre.

II. Des rapports qui doivent exister entre les biens et les personnes imposables.

34. Le mot appartenant, employé par le législateur, nous semble délimiter très nettement ces rapports. Il ne peut en effet s'entendre que du droit de propriété; car on ne peut dire qu'un bien simplement possédé, à quelque titre que ce puisse être, appartienne à son possesseur.

Il y a lieu de remarquer, d'ailleurs, que ce n'est qu'au cas où l'établissement mainmortable est propriétaire de l'immeuble que les droits de mutation sont perdus pour l'État, et par suite qu'il y a lieu de les remplacer.

D'où il ressort tout d'abord que la taxe qui nous occupe ne sera pas due pour les biens dont les établissements ou personnes imposables n'auraient que l'usufruit; conclusions à laquelle nous étions déjà arrivés par une autre voie. L'article 578 du Code civil, en effet, sépare très nettement le droit d'usufruit du droit de propriété et les

oppose même l'un à l'autre « l'usufruit est le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, etc. »

Il résulte clairement de ce texte que l'usufruitier n'est pas propriétaire, et que la chose ne lui appartient pas ; il a le droit d'en jouir, mais ne peut en disposer, ce que seul le propriétaire a le droit de faire. Aussi ne peut-on soutenir sérieusement, et n'a-t-on guère soutenu, que le droit d'usufruit puisse donner ouverture à la taxe des biens de mainmorte.

A première vue cette disposition semblerait bien créer une inégalité, car le droit d'usufruit est transmissible (art. 595, Code civil) et par suite peut, s'il appartient à un particulier, donner lieu à la perception de droits de mutation. Nous devons remarquer en outre que le nu propriétaire ne paie les droits de mutation que, sur partie de la valeur de la pleine propriété (loi du 22 frimaire an VII, article 15, paragraphe 8). D'où il résulte que lorsque l'usufruit d'un immeuble appartient à une personne de mainmorte, partie de sa valeur totale échappe à tout droit de succession et à toute taxe représentative, d'où perte pour le trésor. Il convient de dire que cette perte n'est pas très considérable, car aux termes de l'article 619 du Code civil, l'usufruit qui n'est pas établi au profit d'un particulier s'éteint par un laps de trente ans, ce qui correspond à peu près à la moyenne des mutations ; l'inconvénient que nous signalions est donc plus apparent que réel. Cependant il serait bon que le législateur, lorsque le mode d'établissement de cette taxe viendra de nouveau en discussion, portât son attention sur ce point.

35. Le simple droit d'usufruit ne peut donc donner lieu à l'établissement de la taxe ; mais les immeubles dont les établissements imposables n'ont encore que la nue propriété doivent-ils y être soumis ?

L'affirmative semble résulter, sans contestation possible, de l'article 618 du Code civil, déjà cité, qui attribue très nettement le droit de propriété au nu propriétaire.

Cependant on a soutenu l'opinion contraire, en disant que la taxe établie par la loi de 1849 doit, comme les contributions directes, être prélevée sur les fruits et revenus et ne peut dès lors être établie là où ceux-ci n'existent pas.

Telle fut la thèse soutenue dans la première affaire de ce genre par M. Cornudet, commissaire du gouvernement, dont nous résumons ici les arguments :

1° La taxe de mainmorte est assise sur les mêmes bases que la contribution foncière, laquelle est payée par l'usufruitier et non par le nu propriétaire.

Dès lors, et par la même raison, les immeubles dont les établissements mainmortables n'ont que la nue propriété doivent être considérés comme n'étant pas à leur égard passible de la contribution foncière ;

2° Il peut arriver que la réserve d'usufruit soit précisément la condition du don ou du legs fait à l'établissement. Dès lors l'obligation de supporter la taxe constitue une charge nouvelle qui peut être si considérable que, si elle eut été connue, elle eut entraîné la répudiation de la libéralité ;

3° Enfin cette même obligation peut constituer une situation très rigoureuse pour des communes, des hospices et des établissements dignes d'intérêt, qui pourraient se voir obligés pour l'acquitter de porter atteinte à la dotation de leurs divers services.

Le Conseil d'État repoussa cette manière de voir par une décision du 28 décembre 1850 (bureau de bienfaisance de Chapelle-des-Bois¹) dont les considérants sont uniquement fondés sur le texte de la loi.

« Considérant que la loi du 20 février 1849 a créé sur les biens immeubles passibles de la contribution foncière qui appartiennent aux établissements par elle désignés, et notamment aux bureaux de bienfaisance, une taxe annuelle représentative des droits de transmission entre vifs et par décès, et que cette loi n'a point excepté de ses dispositions les biens dont la propriété a été transmise à un établissement de cette nature avec réserve d'usufruit.

» Considérant qu'il n'est pas contesté que les biens immeubles dont il s'agit dans l'espèce appartiennent au bureau de bienfaisance de la commune de Chapelle-des-Bois et qu'ainsi c'est avec raison que, nonobstant l'existence de l'usufruit réservé au donateur, les dits biens avaient été frappés pour 1849 de la taxe établie en vertu de la loi précitée, etc. »

Et le conseil a maintenu cette jurisprudence dans ses décisions postérieures (13 août 1851, hospice et ville d'Alby²;

1. S. 51.2.301.

2. S. 52.2.75.

14 décembre 1868, bureau de bienfaisance de Chapelle-en-Juger ¹⁾).

Cette jurisprudence est absolument d'accord avec le texte de la loi, car selon l'expression de M. Reverchon, « le nu propriétaire a plus qu'une portion de la propriété, il a la propriété elle-même, sinon avec tous ses émoluments utiles, du moins avec tous ses droits ».

Le même auteur fait remarquer avec juste raison que l'esprit de la loi est d'accord avec son texte. En effet, dit-il « la transmission d'un immeuble, même avec réserve d'usufruit, peut entraîner et entraîne habituellement le paiement immédiat de la totalité des droits de mutation. Elle a surtout cette conséquence dans le cas de transmission par décès, c'est-à-dire dans le cas que les auteurs de la loi de 1849 ont principalement envisagé pour établir la moyenne des droits de mutation à représenter par une taxe spéciale. Dès lors, quand un établissement de main-morte devient propriétaire d'un immeuble, même avec réserve d'usufruit, c'est à partir de ce jour que cet immeuble est soustrait par la qualité de son propriétaire aux chances et aux droits ordinaires de mutation remplacés aujourd'hui par un impôt nouveau ».

Le conseil n'a pas réfuté les deux autres arguments présentés par le commissaire du gouvernement. Nous ne nous y arrêterons pas davantage, car ce ne sont que des considérations d'ordre, si l'on peut s'exprimer ainsi, purement sentimental, et qui ne sauraient avoir de valeur sérieuse en présence d'un texte. L'un de ces arguments

1. S. 69.2.312. — D. 70.3.94.

d'ailleurs n'a plus de valeur à l'heure actuelle puisque, la jurisprudence du Conseil d'État étant bien établie, l'établissement qui accepte le don ou le legs d'une nue propriété sait par là même qu'il aura à supporter la taxe.

Il est vrai d'ailleurs, et nous le reconnaissons volontiers, qu'il est dur et peut-être bien contraire à l'équité de frapper de droits quelconques une propriété qui ne rapporte aucun bénéfice. Mais ici le législateur de 1849 n'est nullement coupable, non plus que le Conseil d'État, car ils n'ont fait que se conformer à ce qui existe pour les droits de mutation, et si une réforme en la matière est juste, c'est ceux-ci qu'elle doit tout d'abord atteindre.

Mais s'il est incontestable que les immeubles possédés, en nue propriété seulement, par une personne de main-morte donnent lieu à l'établissement de la taxe, un doute a pu s'élever sur le point de savoir qui, du nu propriétaire ou de l'usufruitier, devait en définitive l'acquitter. Et on a fait remarquer notamment que la contribution foncière, quoiqu'étant une charge de la propriété, est acquittée par l'usufruitier et inscrite dans les rôles au nom de celui-ci.

La jurisprudence du Conseil d'État sur cette matière a varié. Dans l'arrêt précité il a décidé que cette taxe devait être inscrite au nom de l'établissement nu propriétaire, et que si d'ailleurs des difficultés s'élevaient sur le point de savoir qui, par suite de conventions spéciales ou de tout autre titre, devait en somme l'acquitter, cette question devrait être tranchée par les tribunaux ordinaires.

« En ce qui touche les conclusions subsidiaires de l'hos-

pice d'Albi tendant à faire déclarer qu'en tous les cas la taxe doit être supportée par l'usufruitier.

» Considérant qu'aux termes de la loi du 20 février 1849, la taxe des biens de mainmorte est mise à la charge du propriétaire, que dès lors c'est avec raison que dans l'espèce la cotisation a été inscrite au rôle sous le nom du nu propriétaire et qu'il n'appartient pas à l'autorité administrative de statuer sur la question de savoir si la taxe doit en définitive être supportée par l'usufruitier, etc. »

Plus tard le Conseil d'État s'est déjugé, et dans un arrêt du 8 novembre 1878 (Durandet ¹) a décidé que la taxe pourrait être inscrite dans le rôle au nom de l'usufruitier.

En présence de cette jurisprudence contradictoire, et tout en admettant le renvoi aux tribunaux de droit commun pour le cas de convention spéciale, nous nous demanderons au nom de qui, en l'absence de ces conventions, la cotisation doit être établie.

Nous répondrons sans hésitation que c'est au nom de l'établissement nu propriétaire, qui seul aux termes de la loi est propriétaire. Et quant à l'assimilation qu'on a voulu faire avec la contribution foncière, nous la jugeons absolument fausse, car la taxe de mainmorte représente des droits de mutation, droits qui constituent un prélèvement sur la valeur en capital des immeubles, tandis que la contribution foncière ne s'établit et ne se perçoit que sur les revenus. D'où il suit que l'une ne peut être mise qu'à la charge du propriétaire même qui seul peut dispo-

1. *Leb. chr.*, p. 863.

ser du fonds, tandis que l'autre doit forcément être mise au compte de l'usufruitier qui perçoit seul les revenus.

36. L'établissement ou la personne de mainmorte doit donc avoir sur l'immeuble droit de propriété. Et il faut que ce droit, au moment de l'établissement de la taxe, soit bien et dûment établi, c'est-à-dire que toutes les formalités exigées par la loi pour rendre la transmission de propriété définitive soient accomplies.

D'où il suit qu'en particulier, pour les personnes morales dont les acquisitions sont sujettes à la formalité de l'autorisation, la taxe n'est due que du jour où cette autorisation est accordée, et, si elle précède les autres formalités destinées à rendre parfaite la translation de propriété, du jour où les dernières de celle-ci ont été exécutées.

C'est ainsi que le Conseil d'État, par une décision du 14 janvier 1858 (dames de l'Assomption¹), a décidé qu'une congrégation religieuse ne pouvait être imposée à raison d'immeubles appartenant individuellement à quelques-uns de ses membres et dont elle n'avait pas été autorisée à accepter la rétrocession.

A propos de cet arrêt, nous ferons d'ailleurs remarquer que la propriété doit appartenir à l'établissement lui-même, et non à quelques-uns de ses membres, alors même qu'en fait ils ne serviraient que de prête-nom, ce qui est la situation de toutes les congrégations non autorisées. Ceci est d'ailleurs logique, car en ce cas, les droits de mutation, perçus au décès des membres propriétaires, ne sont pas perdus pour le trésor.

1. D. 58.3.50.

Dans le même sens nous citerons encore deux décisions (28 décembre 1853, carmélites de Libourne ¹ ; 15 décembre 1852, dame Gremeret ²).

Seulement il ne faut pas se laisser tromper par des apparences, car il peut arriver que des immeubles, appartenant en réalité à des établissements imposables, aient pour propriétaires apparents des particuliers. L'administration des contributions directes s'est préoccupée de cet état de chose et sa circulaire du 10 mars 1849 contient à cet égard les recommandations suivantes.

Dans certaines localités, des propriétés sont imposées sous le nom d'habitants qui en jouissent temporairement ou à vie, quoique le fonds ne cesse pas d'appartenir aux communautés ; dans d'autres, des biens possédés depuis longtemps par des établissements de mainmorte sont imposés sous le nom d'un membre des établissements ou d'un fidéicommissaire. Les contrôleurs rechercheront avec soin les propriétés qui se trouveront dans un des cas indiqués. Ils consulteront à cet effet les maires, les percepteurs, les receveurs des établissements et porteront les propriétés qu'ils auront découvertes au nom des établissements qui en sont véritablement propriétaires.

Il ne faut donc pas s'arrêter à la surface des choses et vérifier si le propriétaire apparent est bien le vrai propriétaire. Seulement, si le Conseil d'État a admis cette recherche, il se montre très strict dans son application, et n'admet l'établissement de la taxe que si le droit de pro-

1. D. 36.3.14.

2. *Leb. chr.*, p. 620.

priété au profit de l'établissement de mainmorte est très nettement établi. C'est ainsi que dans deux décisions du 12 décembre 1851 (communes de Shaffausen et de Hattmatt¹⁾) il a accordé décharge à deux communes qui avaient été imposées à raison de terrains pour lesquels divers habitants étaient portés au rôle de la contribution foncière, mais que les agents des contributions directes, précisément en vertu de la circulaire ci-dessus, avaient considéré comme des propriétés communales.

Les communes, en effet, établirent que ces terrains avaient été autrefois partagées entre les particuliers, à la charge de leur payer une redevance annuelle, et sous cette seule réserve que chaque lot serait lié à une maison et ne pourrait être aliéné qu'avec elle ; sauf cette restriction qui ne constituait qu'une simple servitude, ces terrains étaient devenus propriété privée des habitants qui pouvaient les aliéner et les transmettre à leur gré, chaque changement donnant lieu à la perception de droits de mutation.

Le ministre des finances essaya de soutenir la validité de l'imposition, en prétendant que les communes avaient conservé au moins la nue propriété ; thèse peu admissible, car il faudrait supposer l'existence d'un usufruit perpétuel, ce qui est contraire à notre droit. Aussi le conseil rejeta-t-il cette manière de voir.

37. Il est donc nécessaire que l'immeuble soit entré d'une manière certaine dans le patrimoine de l'établissement imposable ; mais est-il indispensable qu'il y soit

1. *Leb. chr.*, p. 738.

entré d'une manière irrévocable ; en d'autres termes, les immeubles dont la propriété n'a été transmise que sous condition, peuvent-ils donner lieu à imposition ?

Nous écartons bien entendu le cas où il s'agit d'une condition suspensive, car l'établissement qui n'a acquis que de cette façon n'est pas propriétaire, puisqu'il ne doit précisément le devenir que par l'avènement de la condition ; jusqu'à ce moment l'immeuble demeure à la charge du vendeur ou du donateur qui reste le véritable propriétaire. Nous ne voyons donc pas la possibilité d'une imposition.

Autrement en sera-t-il dans le cas de condition résolutoire, celle-ci, en effet, n'empêche pas le droit de propriété d'exister au profit de l'acquéreur, elle en opère seulement, au cas où elle se réalise, la résolution. L'article 1183 du Code civil est formel « elle (la condition résolutoire) ne suspend point l'exécution de l'obligation, elle oblige seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu dans le cas où l'événement prévu par la condition arrive », l'établissement sera donc imposable.

Si l'on admettait le contraire, d'ailleurs, cela reviendrait à exempter de la taxe tous les immeubles acquis par contrat synallagmatique, car, aux termes de l'article 1184 du Code civil, la condition résolutoire est toujours sous entendue dans ces contrats pour le cas où l'une des deux parties ne satisferait pas à son engagement.

Nous admettrons la même solution au cas où l'établissement serait devenu acquéreur par un pacte

à réméré, car le réméré n'est en somme qu'une condition résolutoire.

Le Conseil d'État, dans un arrêt du 29 juin 1888 (Ville de Pontarlier¹) a admis l'imposition pour des immeubles acquis sous condition résolutoire.

Il va même plus loin et admet l'imposition lors même qu'il est certain que les immeubles cesseront, dans un délai limité, de faire partie du patrimoine de la personne de mainmorte. C'est ainsi qu'il décida qu'une commune devait être imposée à raison de biens qui lui avaient été donnés à charge de les revendre dans un délai fixé pour faire un certain emploi du prix (décision du 13 août 1851, Ville d'Avignon²) : l'arrêt est ainsi conçu :

« Considérant que la loi du 20 février 1849 a établi sur les immeubles passibles de la contribution foncière et appartenant aux communes, une taxe annuelle représentative des droits de transmission entre vifs et par décès, sans excepter de ses dispositions les biens dont la propriété aurait été transmise aux communes avec charge ou faculté de les vendre ; que, dès lors, c'est à tort que le Conseil de préfecture de Vaucluse a accordé à la ville d'Avignon la décharge par elle réclamée, etc. »

Le recueil des arrêts du Conseil d'État, en rapportant cette décision, a fait remarquer que la question ne pouvait se poser en ce qui concernait les immeubles transmis avec faculté de les vendre, « car c'est précisément cette

1. S. 90.3.41. -- D. 89.3.86.

2. S. 52.2.74.

circonstance qui les rend passible de la taxe de mainmorte, établie sur des biens qui pourraient être aliénés, mais qui ne le sont pas ou ne le sont que rarement à cause de la qualité des propriétaires ».

Et nous ajouterons que la jurisprudence du Conseil d'État nous semble très dure, et même très injuste, en ce qui concerne les immeubles transmis à charge de revendre, car l'État n'a rien à perdre, puisqu'il est assuré de percevoir, à l'occasion de la revente, des droits de mutation, et l'imposition d'une taxe représentative de ces mêmes droits constitue un véritable double emploi. On peut donc dire que, si la décision que nous rapportons est conforme au texte de la loi, elle est très certainement contraire à son esprit.

Après avoir examiné ainsi les différentes modifications du droit de propriété, nous allons étudier deux cas dans lesquels on peut douter de l'existence même de ce droit.

38. 1^{er} cas. — Les chemins de fer et les canaux concédés, à temps ou à perpétuité, sont-ils passibles de la taxe de mainmorte ; en d'autres termes, appartiennent-ils aux compagnies concessionnaires ?

Nous commencerons, comme le fit du reste le commissaire du gouvernement, M. Cornudet, dans les premières affaires de ce genre, par préciser nettement l'objet du débat :

1° En ce qui concerne les immeubles qui en font l'objet. Le débat ne porte pas sur les immeubles qui seraient propriété privée des compagnies, ni même, comme le fit

observer M. Cornudet, sur les immeubles par destination, comme les rails et le matériel, mais sur le sol même de la voie ferrée et ses dépendances ;

2° *En ce qui concerne la nature même du droit concédé aux compagnies.* L'exploitation des voies ferrées peut être concédée de deux manières.

Dans un cas, le sol est acheté par l'État, le département, ou les communes, qui construisent la voie et donnent seulement l'exploitation à ferme à la compagnie. Celle-ci, dès lors, n'est que locataire, et ne peut certainement être imposée.

La question ne se posera que dans le second cas ; la compagnie a remboursé le prix d'achat des terrains et de construction de la voie, elle est vraiment concessionnaire. Doit-on admettre que ce remboursement l'ait rendu propriétaire¹ ?

L'administration des contributions directes avait tout d'abord admis que oui, et cela, à première vue, semblait assez logique, car le paiement de la valeur d'un immeuble a généralement pour corollaire la transmission de la propriété.

Le ministre des finances faisait d'ailleurs remarquer que diverses lois, en autorisant des prêts au nom de l'État, à des compagnies de chemin de fer, ont déclaré que ces compagnies affecteraient à la garantie du paiement des intérêts et du remboursement du capital le chemin de fer

1. Nous assimilerons à ce cas, celui où la compagnie en vertu de son cahier de charges a acquis elle-même les terrains et procédé à la construction.

lui-même et toutes ses dépendances (notamment la loi du 15 juillet 1840), et il en induisait que ces lois avaient considéré les compagnies comme propriétaires.

Le commissaire du gouvernement conclut à la non-imposition.

Il fit remarquer tout d'abord que, par leur nature même, les chemins de fer font partie de la grande voirie et par suite du domaine public ; « l'article 1^{er} de la loi du 15 juillet 1843, dit-il, proclame ce principe aujourd'hui incontestable, mais qui n'a pas été admis sans une vive opposition. Or, dire qu'ils font partie du domaine public, c'est les ranger dans la catégorie des immeubles qui ne sont pas susceptibles de propriété privée (art. 538, Code civil) et exclure par conséquent le droit de propriété des compagnies concessionnaires ».

Répondant ensuite à l'argument relatif au droit d'hypothéquer, M. Cornudet démontra que ce droit ne suppose pas celui de propriété, car « on n'hypothèque pas seulement les immeubles dont on est propriétaire, on peut hypothéquer aussi l'usufruit de ces mêmes immeubles pour le temps de sa durée (2118, Code civil). Or est-il possible de supposer que les lois invoquées aient voulu autoriser les compagnies à hypothéquer autre chose que leur concession, leur usufruit, et leur conférer le droit d'hypothéquer le sol même du chemin, c'est-à-dire un immeuble qui n'est pas plus susceptible d'hypothèque que de propriété privée » ?

Enfin, dit-il, en admettant même que les compagnies concessionnaires devraient être considérées comme pro-

priétaires, elles ne devraient pas la taxe. Cette taxe, en effet, représente des droits de mutation qui devraient être payés, mais qui ne le sont jamais, ou bien rarement, à raison de la qualité même des propriétaires, lesquels ne meurent pas et n'aliènent que par exception ; on a voulu atteindre par cet impôt des biens qui, s'ils étaient entre les mains des particuliers, paieraient les droits de mutations ordinaires, et qui ne les acquittent pas, seulement parce qu'ils appartiennent à des établissements de mainmorte. Or supposons un chemin de fer entre les mains d'un particulier. Est-ce qu'il va être assujetti à l'impôt des mutations ? Non, puisqu'il est inaliénable. Comment donc, lorsqu'il se trouve entre les mains d'une compagnie, lui ferait-on supporter la taxe représentative des droits de mutation ?

Ces conclusions furent adoptées par le Conseil d'État ; nous reproduirons les considérants de sa première décision, car elle fait encore jurisprudence (décision du 8 février 1851, C^{ie} du Centre ¹).

« Considérant que la taxe représentative des droits de mutation entre vifs et par décès, qui a été créée par la loi du 20 février 1849, ne porte que sur les biens immeubles passibles de la contribution foncière, appartenant aux établissements ou personnes civiles désignées par l'article premier de cette loi.

» Considérant que, si le chemin de fer du centre et ses dépendances constituent des immeubles soumis à la contribution foncière par le cahier des charges annexés à la

1. S. 51. 2. 450. — D. 51. 3. 49.

loi spéciale du 26 juillet 1844, il résulte, soit de la dite loi et du dit cahier des charges, soit des lois générales, que ce chemin de fer n'appartient pas à la compagnie à laquelle l'exploitation temporaire en a été donnée à titre de bail, mais qu'il fait partie du domaine public, que dès lors, si les immeubles appartenant à la dite compagnie sont passibles de la taxe établie par la loi précitée du 20 février 1849, la dite taxe ne saurait être assise, comme elle l'a été dans l'espèce, sur le chemin de fer lui-même et sur celles de ses dépendances qui font avec lui partie du domaine public ; qu'ainsi c'est avec raison que le conseil de préfecture du Cher en a déchargé la compagnie défenderesse, etc. »

Nous remarquerons que cet arrêt a été rendu en faveur d'une compagnie simplement fermière, et à l'égard de laquelle la question comme nous l'avons dit ne pouvait même se poser. Aussi devons-nous ajouter qu'en ce qui concerne les compagnies concessionnaires, le conseil a reproduit les mêmes considérants, en remplaçant seulement les mots « en a été donnée à titre de bail » par ceux « en a été concédée ».

Cette jurisprudence a été confirmée par des décisions postérieures, 8 février 1851 (chemins de fer de Paris à Rouen, de Rouen au Havre, de Paris à Strasbourg) ; 22 mars 1851 (chemin de fer du centre, canal du midi, canal de Briare, canaux de Beaucaire à Aigues-Mortes, canal du Rhône au Rhin ¹) ; 26 juillet 1851 (chemin de fer de Strasbourg à Bâle ²) ; 14 septembre 1852 (chemin

1. D. 51. 3. 50. — S. 51. 2. 450.

2. D. 51. 3. 68.

de fer du Nord ¹; 2 juin 1853 (chemin de fer de Saint-Etienne à Lyon ², etc.).

Le conseil admet d'ailleurs la même solution lorsque la concession est faite à titre gratuit, comme il arrive pour certains canaux. — Décision du 22 mars 1851, compagnie des canaux d'Orléans et du Loing³.

« Considérant que les canaux d'Orléans et du Loing, quels que soient les termes dans lesquels la concession en a été faite à la compagnie réquérante, sont affectés à un service public et perpétuel de navigation, à raison et par suite duquel ils ont le caractère de biens dépendant du domaine public,... etc. »

La solution adoptée par le Conseil d'État nous semble à la fois fondée en droit et très équitable, et nous nous y rallions pleinement. Aussi ne mentionnerons-nous qu'afin simplement de rendre notre étude plus complète les arguments apportés à l'appui de la théorie contraire par un des adversaires les plus compétents de cette jurisprudence, M. Serrigny.

Après avoir tenté d'établir entre les concessions accordées aux compagnies et les charges et offices vénaux une comparaison que nous n'hésiterons pas à qualifier de peu nette, l'éminent auteur, entrant dans le vif de la discussion, ajoute :

« Cette double nature se rencontre également dans les chemins de fer et les canaux concédés. Il est parfaitement

1. D. 53. 3. 12.

2. D. 54. 3. 4.

3. *P. adm. chr.*

vrai, comme l'a dit le Conseil d'État, que ces voies de communications sont dans le domaine public, mais il ne s'ensuit nullement qu'elles n'appartiennent pas aux compagnies concessionnaires. Cela s'explique et se concilie au moyen de la distinction suivante. Elles sont du domaine public quant à l'usage auquel elles sont soumises, quant à l'imprescriptibilité qui les protège, quant au régime de la grande voirie et aux lois et règlements de police qui les régissent ; elles sont dans la propriété des compagnies quant aux produits utiles qu'elles peuvent procurer ; les compagnies concessionnaires, quant à ces produits utiles, sont *loco domini*, elles exercent tous les droits utiles du maître, soit à perpétuité si la concession est perpétuelle, soit à temps si elle est temporaire. »

Cette longue théorie n'est guère probante, car, ainsi que nous l'avons expliqué à propos de l'usufruit, il ne suffit pas, pour être passible de la taxe de mainmorte, d'avoir sur un immeuble un droit de jouissance, si étendu qu'on puisse le supposer, il faut en être propriétaire. Or, ici, l'auteur n'établit nullement le droit de propriété des compagnies concessionnaires, il fait seulement remarquer qu'elles perçoivent tous les produits. Mais tel est justement la situation de l'usufruitier et nous avons déjà démontré que cette circonstance ne suffit pas à le rendre imposable.

M. Serrigny réédite ensuite l'argument tiré du droit d'hypothéquer. A cet égard nous nous reporterons à la réponse du commissaire du gouvernement qui nous semble décisive.

Enfin il termine la discussion par des considérations d'économie sociale. « Comment, dit-il, voilà des compagnies anonymes qui possèdent des valeurs représentant des centaines de millions, et qui réalisent des bénéfices proportionnés à ces valeurs, et qui, quoique nommément comprises dans la loi, échappent à un impôt qui frappe les biens des hospices, des établissements de bienfaisance, même quand ces biens leur sont donnés en nue propriété... etc. »

Sans vouloir suivre l'auteur sur ce terrain qui sort de la discussion des textes, nous ferons remarquer que la situation florissante des compagnies de chemin de fer ne peut constituer un motif sérieux de les assujettir à une taxe qui, appliquée à des biens inaliénables, et par suite non sujets aux droits de mutation, constituerait une véritable injustice.

Nous avons dit que les arrêts ci-dessus ne concernaient que le sol même de la voie et ses dépendances immédiates. Des arrêts postérieurs sont venus apporter une extension considérable à ce principe, et ont accordé l'exemption à tous les immeubles des compagnies, qui, en fin de concession, doivent faire retour à l'État.

Ainsi jugé pour les bâtiments des gares, bureaux, ateliers et buffets, décisions du 22 août 1853, compagnie d'Orléans ; 11 janvier 1866, compagnie de Paris-Lyon-Méditerranée¹.

Décide de même pour des voûtes en maçonnerie, sup-

1. S. 54.2.280 et D. 54.3.76.

portant les voies ferrées, et dans lesquelles une compagnie avait établi des magasins qu'elle louait à des commerçants ; 6 juillet 1888, chemin de fer de Paris-Lyon-Méditerranée ¹.

D'autre part, il a été décidé que les immeubles acquis par les compagnies en vue de l'agrandissement des gares ou des dépendances de leur établissement industriel ne peuvent être imposées, même pendant l'espace de temps qui sépare leur acquisition de leur affectation au service public ; 28 juin 1889, compagnie de l'Est ² ; 9 mai 1891, compagnie de l'Est ³ ; 17 juin 1892, compagnie du Nord ⁴.

Il nous semble qu'on ne doit se lancer dans cette voie qu'avec beaucoup de prudence, car, s'il est certain que la voie et ses dépendances indispensables, comme le matériel, aiguilles, plaques tournantes, etc., font partie du domaine public, si même nous inclinons volontiers à reconnaître ce caractère aux bâtiments indispensables au service des voyageurs et à la manutention des bagages, comme les bureaux de distribution des billets, d'enregistrements, les salles d'attente, etc., il nous semble difficile de l'attribuer à des bâtiments, comme les buffets par exemple, qui ne sont que des accessoires non indispensables, et non des dépendances, de la voie.

Le conseil de préfecture du Loiret, par un arrêté du

1. *Leb. chr.*, p. 614.

2. S. 91.3.82.

3. S. 93.3.56.

4. *Leb. chr.*, p. 550.

24 septembre 1852, avait jugé ainsi et rejeté une demande en décharge présentée par la compagnie d'Orléans à raison d'un local faisant partie de la gare d'Orléans et affecté au service du buffet; les considérants de cet arrêté refusaient à ce local le caractère de dépendance de la voie ferrée.

Le Conseil d'État annula cet arrêté par la décision précitée du 22 août 1859 dont nous rapportons la teneur.

« Considérant que le local a raison duquel... etc., fait partie intégrante de la gare de cette station, qu'il suit de là que le dit local est une dépendance du chemin de fer, ayant le caractère des biens du domaine public, etc. »

Il convient de mettre spécialement en lumière l'expression « fait partie intégrante » qui semble démontrer que le Conseil d'État a considéré, moins l'affectation du local, que sa situation et sa disposition matérielle qui ne permettraient pas de le considérer comme indépendant du reste de la gare. Il n'y aurait donc là qu'un arrêt d'espèce et il est permis de croire que la décision ne serait pas la même dans le cas où le buffet pourrait être considéré comme ne faisant pas partie intégrante de la gare.

Nous savons que, par analogie à ce que nous avons déjà signalé à propos des communes, l'état ou les compagnies peuvent être contraintes d'acquérir la totalité de parcelles dont une partie seulement est ensuite utilisée pour l'établissement de la voie. L'excédent doit-il être assujéti à la taxe?

Nous croyons qu'il faudrait résoudre la question par une distinction. Les terrains ont pu être acquis directe-

ment par l'État et recédés à la compagnie ; ou bien ils ont pu être acquis par la compagnie elle-même. Dans le premier cas, les terrains doivent nécessairement faire retour à l'État lors de l'expiration de la concession, et il est hors de doute qu'ils ne sont pas imposables, par application des décisions précitées. Dans le second, nous pensons que l'État peut se refuser à prendre les terrains acquis en trop, et que, dès lors, ceux-ci constitueront une véritable propriété privée et seront imposables.

Les principes que nous venons d'exposer à propos des compagnies de chemin de fer ont été étendus par des arrêts postérieurs à tous les concessionnaires. C'est ainsi notamment qu'il a été jugé ;

Que le concessionnaire d'une passerelle devant faire retour à l'État à la fin de la concession n'était pas imposable (20 février 1885, société de la passerelle du marché Saint-Pierre à Saintes¹).

Qu'une chambre de commerce ne pouvait être imposée comme concessionnaire de hangars construits par elle, sur les quais d'un port, et devant faire retour à l'État (14 mai 1891, chambre de commerce de Marseille² ; 3 mai 1894, chambre de commerce du Havre³).

Enfin, nous avons vu que les communes sont imposables à raison des locaux et terrains affectés à un service public, comme la distribution d'eau ou de gaz, lorsqu'elles en retirent un bénéfice par la perception de taxes. Il arrive

1. D. 86.3.87.

2. *Leb. chr.*, p. 375.

3. *Leb. chr.*, p. 176.

souvent, qu'au lieu d'assurer elles-mêmes ces services, elles en concèdent l'entreprise à des sociétés qui se chargent d'acheter les terrains et d'exécuter les travaux nécessaires, moyennant le droit de percevoir les taxes pendant un temps déterminé, à l'expiration duquel les travaux exécutés restent acquis aux communes. Il a été décidé que les compagnies concessionnaires ne pourraient, même pendant le temps de leur exploitation, être considérées comme propriétaires, et que la taxe, même pendant ce temps, serait établie au nom des communes, quelque fut la nature juridique de l'exploitant (26 décembre 1869, ville de Melun ¹ ; 28 février 1890, compagnie nouvelle d'éclairage ²).

Nous conclurons cet exposé de la jurisprudence en disant que la situation du concessionnaire est absolument comparable à celle de l'usufruitier. L'un comme l'autre perçoivent tous les bénéfices et néanmoins ils ne peuvent être imposés ; le nu-propriétaire et le concédant au contraire ne touchent rien et peuvent cependant, si leur nature juridique le permet, être assujettis à la taxe. Nous avons déjà dit à propos du nu-propriétaire, combien une semblable situation, quoique très fondée en droit, était dure, nous ne reviendrons donc pas à nouveau sur ces considérations.

39. 2^e cas. — Les établissements de mainmorte doivent-ils être assujettis à la taxe pour ceux de leurs immeubles sur lesquels est établi un bail emphytéotique ? Réciproquement les établissements de mainmorte qui

1. D. 80.3.66.

2. D. 91.5.145.

jouissent d'un bail emphytéotique sur un immeuble appartenant à autrui, peuvent-ils être assujettis à la taxe ?

La question que nous posons ainsi sous une double forme revient à celle-ci : Quelle est la nature du droit conféré à l'emphytéote ? est-ce un droit de propriété ou un simple droit de jouissance ?

Cette question, ainsi que l'ont fait remarquer la plupart des auteurs, ne peut se poser que dans le cas d'emphytéose temporaire ; car, s'il s'agit d'emphytéose perpétuelle, il est hors de doute que le plein domaine appartient au preneur qui est le vrai propriétaire. Ainsi l'enseigne Merlin, *Questions de droit, emphytéose*, paragraphe 5, n^{os} 5 et 7 ; et tous les auteurs qui ont étudié la taxe de mainmorte en ont conclu que c'est le preneur qui, dans un tel cas, serait imposable, à l'exclusion du bailleur. Serrigny, *Questions de droit administratif*. Reverchon, *Étude sur la taxe de mainmorte*.

Nous ne reviendrons donc pas sur ce point qui n'est pas douteux et nous nous occuperons uniquement de l'emphytéose temporaire, la seule d'ailleurs qui soit encore admise aujourd'hui (loi des 18-29 décembre 1790).

On sait qu'aux termes de la loi de 1790 le bail emphytéotique ne peut être fait pour plus de quatre-vingt-dix-neuf ans. Les droits du preneur sont extrêmement étendus. Il a droit à tous les fruits, à la chasse, à la pêche, il peut aliéner son droit, le grever d'hypothèque, de servitudes, sauf extinction de ces charges à la fin du

bail. Il est tenu, d'autre part, de toutes les réparations grosses et menues ; la perte partielle de l'immeuble tombe à sa charge, en ce sens qu'il ne peut demander de réduction de sa redevance, et est forcé de remédier aux détériorations, si graves qu'elle soient.

En présence de ces faits on s'était demandé si la taxe de mainmorte ne devait pas être mise à la charge de l'emphytéote, et plusieurs conseils de préfecture avaient statué en ce sens.

Le Conseil d'État n'admit pas cette solution et, sur pourvoi du ministre des finances, annula ces décisions (arrêts du 13 août 1851, Hospice de Château-du-Loir¹ ; 3 février 1853, Ville de Bordeaux² ; 9 février 1869, congrégation d'Ernement³).

Nous reproduisons les considérants de ce dernier arrêt.

« Considérant que la loi du 20 février 1849 a établi sur les biens immeubles passibles de la contribution foncière, appartenant notamment aux congrégations religieuses, une taxe annuelle représentative des droits de mutations entre vifs et par décès.

» Que cette loi n'a pas exempté de ses dispositions les biens dont la propriété appartient à un des établissements par elle désignés, mais qui auraient été l'objet d'un bail emphytéotique, etc. »

La solution du Conseil d'État est très juridique. Quelle que soit en effet l'étendue des droits de l'emphytéote, on

1. S. 52.2.76.

2. S. 70.2.93. — D. 70.3.93.

3. *Recueil officiel cont. Dir.*, circ. 324, n° 45.

ne peut pas dire que l'immeuble soit devenu sa propriété. Il ne cesse pas d'appartenir au bailleur, et la meilleure preuve en est dans la rente ou redevance que le preneur doit lui payer et qui constitue justement la reconnaissance de son droit. Cela est si vrai, que l'effet de cette redevance est d'empêcher l'emphytéote de prescrire contre le propriétaire. La situation du bailleur serait analogue à celle du nu-propriétaire qui, comme nous l'avons vu, est passible de la taxe; encore est-elle meilleure puisque lui au moins perçoit une redevance; quant à la situation de l'emphytéote on ne saurait mieux la comparer qu'à celle de l'usufruitier non imposable.

La Cour de cassation dans un arrêt du 6 mai 1850 (*Dalloz*, 51.1.129. — *Sirey*, 50.1.120) avait défini de la manière suivante la situation respective du bailleur et du preneur.

« Attendu que l'effet d'un tel bail est d'opérer la division de la propriété du domaine laissé à bail en deux parties, l'une que conserve le bailleur et dont la rente qu'il retient est représentative, l'autre qui se compose de la jouissance des fruits qu'il produit, et qui appartient au preneur, etc. »

Il est à peine utile de faire ressortir que cette définition confirme pleinement la thèse que nous soutenons, la Cour de cassation ne reconnaissant au preneur qu'un droit de jouissance. La doctrine du Conseil d'État est donc bien d'accord avec celle de la cour quant au principe même de l'imposition. Nous aurons plus tard à faire remarquer qu'elle s'en est peut-être écartée quand il s'est agi de dé-

finir la quotité de la taxe à établir, mais ce point sera l'objet d'une étude ultérieure.

Nous concluerons donc :

1° Que l'établissement propriétaire d'un immeuble sur lequel est établi un bail emphytéotique peut et doit être imposé à raison de cet immeuble ;

2° Que l'établissement simplement locataire, à titre emphytéotique, d'un immeuble ne peut pas plus être imposé que s'il était locataire en vertu d'un bail ordinaire.

Nous n'avons pas insisté, à dessein, sur l'argument tiré de ce que l'emphytéote acquitte la contribution foncière, nous renverrons, en effet, à ce sujet, à ce qui a déjà été dit au sujet de l'usufruitier.

Et nous concluerons, d'ailleurs, ainsi que nous l'avons déjà fait à ce propos et pour les mêmes raisons, que, sauf conventions spéciales, qu'il appartiendrait aux tribunaux ordinaires d'apprécier, la taxe devra être inscrite dans les rôles au nom de l'établissement nu propriétaire et non de l'emphytéote.

Nous ferons remarquer d'ailleurs que le contrat emphytéotique, non transmissif de propriété, n'est au point de vue de sa nature qu'un simple bail. Or l'article 3 de la loi du 20 février 1849 dispose expressément que, tout au moins pour les baux alors en cours, la taxe sera à la charge du propriétaire seul.

Le Conseil d'État a maintes fois fait l'application de ce principe en ce qui concerne les baux ordinaires. Il a été jugé, d'une part que le locataire d'un immeuble

appartenant à une société passible de la taxe ne pouvait être imposé (21 décembre 1888, société des tuileries de Pont-Saint-Esprit¹), d'autre part qu'une société simplement locataire n'était pas imposable (13 février 1892². Société de l'hôtel des chambres syndicales ; 30 juin 1894, association syndicale du parc de Maison-Laffites³).

Rien ne nous paraît s'opposer à ce que l'on applique ces arrêts au cas du bail emphytéotique.

40. De l'étude à laquelle nous venons de nous livrer, il résulte que l'établissement de la taxe de mainmorte amène fréquemment à envisager des questions de propriété. Lorsqu'un tribunal administratif, conseil de préfecture ou Conseil d'État, se trouvera contraint d'apprécier au point de vue fiscal une question de cet ordre, que devra-t-il faire ? Pourra-t-il trancher lui-même, ou devra-t-il renvoyer devant les tribunaux ordinaires et attendre pour statuer au point de vue fiscal que la question préjudicielle de propriété ait reçu une solution ?

On sait, en effet, que les questions de propriété sont du ressort des tribunaux civils. D'autre part, il existe un texte de loi qui semblerait ordonner le renvoi à ces tribunaux. Nous voulons parler de l'article 7 de la loi du 2 messidor an VII, portant que, s'il y a contestation sur la propriété en cas de demande en mutation de cote, les administrateurs (aujourd'hui le conseil de préfecture) renverront

1. *Leb. chr.*, p. 1000

2. *S. et P.* 94.3.8.

3. *Leb. chr.*, p. 458.

devant les tribunaux civils, et ajourneront la demande en mutation de cote jusqu'après le jugement définitif sur le droit des parties à la propriété. On a soutenu d'autre part l'opinion adverse, en disant que le juge du fonds est juge de l'exception, qu'en principe les conseils de préfecture et le Conseil d'État sont compétents pour juger entre le trésor et les contribuables la question de savoir si l'impôt a été bien établi, que d'ailleurs la qualité du propriétaire ne sera appréciée que dans les motifs et non dans le dispositif de l'arrêté, et que celui-ci n'aura d'autorité qu'en matière fiscale, sans préjuger en rien au droit des parties en ce qui concerne le droit de propriété lui-même.

Nous croyons, quant à nous, qu'il faut reconnaître, dans une limite restreinte, la compétence du tribunal administratif. Il ne nous semble pas que le conseil de préfecture ou le Conseil d'État doivent s'abstenir, par cela seul qu'ils ont à toucher à une question de propriété, et qu'ils peuvent statuer, à condition que l'existence même du droit de propriété ne fasse pas l'objet d'une contestation formelle, et que, d'autre part, le débat soit circonscrit entre le contribuable imposé et le trésor.

Mais si l'existence du droit de propriété fait l'objet d'une contestation formelle, ou si le débat s'élève entre deux parties privées, la compétence du tribunal administratif ne nous semble plus admissible.

III. Conditions relatives à la qualité du propriétaire.

41. Nous avons dit en commençant notre étude que, pour qu'un établissement put être assujéti à la taxe de mainmorte, il fallait qu'il rentrât dans l'énumération de l'article 1^{er}.

Il faut ici développer notre pensée ; il aurait été plus exact de dire qu'il faut que l'établissement propriétaire rentre dans l'énumération de l'article 1^{er}, ou remplisse les conditions qui y sont prévues. Celui-ci, en effet, peut se scinder en deux parties ; dans la première, le législateur a expressément et nominativement désigné un certain nombre de personnes morales ; dans la seconde, abandonnant ce procédé, il a englobé, dans une définition qui a besoin de commentaires, tout un groupe d'établissements ou d'associations souvent très différents en la forme, mais réunissant certains caractères communs.

Nous diviserons donc notre étude en deux paragraphes.

Dans le premier, nous nous occuperons des établissements expressément dénommés dans la loi.

Dans le second, nous rechercherons quel sens exact il faut attribuer à l'expression « établissements publics légalement autorisés ».

§ 1^{er}. — *Des établissements expressément dénommés dans la loi.*

42. L'énumération de l'article 1^{er} de la loi de 1849 comprend, les départements, communes, hospices, sémi-

naires, fabriques, congrégations religieuses, consistoires, établissements de charité, bureaux de bienfaisance, sociétés anonymes.

Nous remarquerons tout d'abord que l'État ne figure pas dans cette liste ; d'où il suit qu'il ne sera pas imposable, même pour celles de ses propriétés qui font partie du domaine privé et sont imposées à la contribution foncière.

Une exception a toutefois été faite à ce principe par la loi du 22 décembre 1878, pour les chemins de fer que l'État a rachetés, et seulement pour ceux qui sont livrés à l'exploitation. La taxe sera due pour ceux des immeubles qui en seraient passibles si les chemins de fer étaient exploités par des compagnies concessionnaires. Nous renverrons à ce qui a été dit à ce sujet.

Cette remarque faite, nous passerons à l'étude de chacun des termes de l'énumération.

43. Départements et communes.

Nous avons déjà dit que la taxe des biens de main-morte ne porte pas sur toutes les propriétés des départements et des communes et que celles qui ne sont pas passibles de la contribution foncière, comme affectées à un service public et non productives de revenu, en sont exemptes.

Nous ferons seulement remarquer que cette exception doit être interprétée très strictement. C'est ainsi que l'exemption a été refusée à certains établissements qui présentent cependant un caractère d'utilité générale parce qu'ils sont d'une manière quelconque productifs d'un re-

venu, encore que celui-ci puisse, à la rigueur, être considéré comme un simple amortissement des frais d'installation. Tel est, par exemple, le cas des abattoirs, des halles et marchés où les communes perçoivent des droits d'emplacement, des salles de spectacles, que les villes les exploitent elles-mêmes ou en tirent un revenu en les concédant (décisions des 5 septembre 1840, Ville de Caen ¹; 26 octobre 1836, Ville d'Alençon, etc. ²).

Les immeubles en question, reconnus par les arrêts précités imposables à la contribution foncière, ont été également déclarés passibles de la taxe de mainmorte, ainsi qu'il a été jugé par le Conseil d'État, dans une décision du 10 mai 1851 (Ville de Brest) ainsi conçue ³ :

« Considérant que les édifices affectés aux halles et marchés ne sont pas compris dans l'exception prévue par la dite loi pour les rues et places publiques servant aux foires et marchés, que l'article 105 de la loi n'est applicable qu'aux établissements d'utilité générale non productifs, qu'il n'est pas contesté dans l'espèce que la halle au blé et le marché couvert dont il s'agit produisent un revenu à la ville de Brest.

» Considérant que les salles de spectacle ne peuvent être considérées comme des établissements d'utilité générale, dans le sens de l'article 105 de la loi précitée et, qu'en outre, elles sont productives ou susceptibles de produire un revenu... »

1. S. 41.2.158.

2. S. 37.2.126. — D. 98.3.122.

3. *Recueil officiel cont. Dir.*, n° 333.

44. Hospices, établissements de charité, bureaux de bienfaisance.

Nous groupons ici plusieurs établissements qui ne se suivent pas dans l'énumération légale, parce que leur imposition a donné lieu aux mêmes critiques.

Il paraît fort dur, à première vue, de frapper d'une taxe quelconque des propriétés appartenant à des établissements qui n'ont d'autre but que le soulagement des classes malheureuses, car il semble que ce soit prélever un droit sur les pauvres eux-mêmes, ce qui serait contraire à l'humanité.

Nous avons vu que, partant de ce principe, l'ancien droit avait toujours admis l'exemption du droit d'amortissement en faveur des hospices et des fondations charitables.

Aussi, lorsque la loi de 1849 vint en discussion, l'introduction de ces établissements au nombre des personnes imposables souleva-t-elle de vives protestations. On s'étonna que l'une des premières mesures du gouvernement de 1848 fut dirigée contre les classes malheureuses qui, à toute époque, mais surtout sous un gouvernement démocratique, devaient faire l'objet d'une faveur toute spéciale.

Divers orateurs firent remarquer, en outre, que la plupart de ces établissements sont subventionnés par les communes ou par l'État. Si l'on aggrave leur situation en les frappant d'une taxe spéciale, dirent-ils, il faudra augmenter leur subvention et l'on ne fera ainsi que rendre d'une main ce que l'on aura perçu de l'autre.

Ces objections, présentées d'abord par MM. Grellet et Besnard contre la loi tout entière, lors de la première lecture (16 janvier 1849), ont été reprises à la seconde lecture (9 février 1849), par MM. Huot et Legeard de la Dirrays, en ce qui concernait seulement les établissements de bienfaisance.

Les réponses qui furent faites par la commission et reproduites par divers orateurs peuvent se résumer comme suit :

D'abord il n'est pas exact que tous les établissements de bienfaisance reçoivent des subventions. Il y en a beaucoup qui vivent uniquement de leurs ressources propres et qui possèdent des propriétés très importantes.

En outre, pour ceux qui sont subventionnés par les communes, c'est à ces dernières et non aux établissements eux-mêmes que profiterait l'exemption, or les communes ne sont pas exemptes pour leurs biens propres et il serait illogique de leur accorder indirectement un bénéfice qui leur est refusé en principe.

Enfin, même pour ceux subventionnés par l'Etat, il n'y a rien de contradictoire entre l'imposition et la subvention, puisque pour être subventionnés, ils n'en sont pas moins soumis à tous les impôts.

Ces diverses objections amenèrent le rejet de l'exemption proposée ; nous ne pouvons qu'approuver la décision de la Chambre, et nous ajouterons, en outre, qu'on n'a pas fait valoir devant elle l'argument le plus frappant. Il ne faut pas oublier, nous avons eu maintes fois à reve-

nir sur ce point dont le législateur s'est trop souvent écarté, qu'il s'agit ici d'une taxe représentative des droits de mutation. Les établissements de bienfaisance ne sont pas exempts de ceux-ci et l'on ne voit pas pourquoi des immeubles ayant, à raison même de leur entrée dans le patrimoine d'un établissement de bienfaisance, donné ouverture aux droits de mutation, échapperaient par la suite, et précisément parce qu'ils feraient partie de ce patrimoine, à la taxe représentative de ces mêmes droits.

45. *Séminaires, fabriques, congrégations religieuses, consistoires.*

Cette partie de l'énumération comprend les établissements religieux, mais elle n'est nullement limitative en ce qui les concerne, et la taxe sera applicable aux biens possédés par tous les établissements publics religieux, même par ceux qui ne sont pas dénommés expressément. Il en sera ainsi des biens appartenant à une cure, à une mense épiscopale, à un chapitre, etc.

C'est ainsi que le Conseil d'État a déclaré imposable, une maison appartenant à un archevêché, bien qu'elle fut concédée gratuitement pour le logement des prêtres d'une paroisse (22 mars 1859, cardinal archevêque de Bordeaux ¹).

Nous ferons remarquer à ce propos qu'il ne faut pas confondre l'évêché, ou la mense épiscopale, avec le diocèse; la mense épiscopale est une personne civile, capable d'acquiescer, et par suite imposable, tandis que le diocèse n'est qu'une simple division territoriale, sans aucune

¹ D. 59.3.73.

personnalité civile, incapable de posséder, et dont l'imposition à une taxe quelconque ne peut se concevoir. C'est ce qui a d'ailleurs été décidé par un avis du Conseil d'État du mois d'avril 1880 ; il faut dire cependant que le conseil avait d'abord admis l'opinion contraire, mais il n'a pas tardé à revenir sur cette jurisprudence.

Le Conseil d'État a également déclaré imposable un immeuble légué pour la fondation de canonicats, bien que ceux-ci fussent inscrits à la contribution foncière au nom des titulaires (7 avril 1870, Arnulf¹).

Une question s'est posée à l'égard des congrégations religieuses. On a dit que la loi était applicable, même à celles qui ne sont pas légalement autorisées, et qui ne doivent leur existence qu'à la tolérance de l'administration, ou à ce qu'elles ne sont que peu ou pas nettement connues.

On a invoqué un argument très spécieux, en disant que leur situation même constitue une irrégularité et qu'il serait absolument injuste de les en faire bénéficier en les exemptant d'une taxe qui frapperait celles qui se seraient mises en règle avec les prescriptions légales.

Il est aisé de démontrer que cette argumentation pêche par la base, et que l'injustice consisterait tout au contraire à imposer de tels établissements. En effet, une congrégation non autorisée, si elle peut avoir une existence de fait, est en droit non existante, elle n'a pas la personnalité civile que l'autorisation seule peut conférer, partant elle ne peut acquérir ni posséder. Ses acquisitions ne peuvent

1. *Leb. chr.*, p. 424.

être faites que sous le nom de prête-noms, en général d'un ou plusieurs membres de la congrégation, qui restent aux yeux de la loi les seuls possesseurs, et aux décès desquels les droits de mutation seront recouvrés ; l'imposition d'une taxe destinée à remplacer ces mêmes droits constituerait donc un double emploi flagrant.

Les considérations que nous venons de développer permettent d'ailleurs de conclure, non seulement à l'injustice, mais nous dirons même à l'illégalité de l'imposition. Celle-ci, en effet, serait absolument contraire aux termes de la loi de 1849 qui exige, comme nous l'avons vu dans un chapitre précédent, que les biens appartiennent à l'établissement qu'il s'agit d'imposer.

Mais il y a plus, cette imposition injuste, illégale, est en outre en fait absolument impossible. La première condition pour asseoir une taxe quelconque est de se trouver en présence d'une personne imposable. Or, dans le cas qui nous occupe, cette personne imposable n'existe pas. Qu'est-ce, aux yeux de la loi, qu'une congrégation non autorisée ? Absolument rien. Ce n'est qu'un groupement d'hommes, assemblés seulement par leur libre volonté, sous un nom qui n'est qu'une étiquette de pure fantaisie, et cette association, qu'aucun lien réel ne maintient, peut être dissoute à chaque heure, à chaque minute, sans formalités, par la simple volonté des adhérents. Comment songer un instant à asseoir un impôt quelconque sur cette vague association dont l'existence si précaire ne saurait même être prouvée, et n'est d'ailleurs pas reconnue par la loi ?

Aussi n'hésitons-nous pas à affirmer qu'en parlant des congrégations, le législateur de 1849 n'a songé qu'à celles qui sont légalement autorisées ; les autres d'ailleurs ne sont pas à proprement parler des congrégations, du moins au point de vue légal, elles n'en ont que le nom.

Le Conseil d'État, dans les premières affaires de ce genre qui lui furent soumises, se prononça très nettement pour la non-imposition (décisions du 28 décembre 1853, dames carmélites de Libourne ¹ ; 15 décembre 1852, dame Gremerel et autres ²) et sa jurisprudence n'a pas varié. On peut donc dire aujourd'hui que la question est bien définitivement tranchée et que les considérations que nous venons d'exposer n'ont plus qu'un intérêt théorique ³.

46. *Sociétés anonymes.*

Parmi tous les établissements compris dans l'énumération de la loi de 1849, les sociétés anonymes furent ceux dont l'imposition souleva la plus vive discussion. Ces sociétés, en effet, ne présentent pas le caractère essentiel qui distingue les personnes de mainmorte, celui du moins qui motivait justement l'imposition de la taxe en projet, nous voulons parler de la perpétuité.

Des établissements que nous venons d'énumérer, les uns, comme les départements et les communes, sont, de leur nature même, perpétuels, les autres, chargés

1. S. 34.2.409.

2. *L'ob. chr.*, p. 620.

3. D'autant plus que sous l'empire des lois récentes en la matière on peut considérer comme pratiquement impossible l'existence des congrégations non autorisées.

comme les hospices, les établissements de bienfaisance, les fabriques, les séminaires, de l'administration de véritables services publics, ou fondés, comme les congrégations, dans un but purement moral, ont également une durée presque infinie ; tout au moins ne saurait-on prévoir l'époque de leur disparition, puisqu'ils sont créés en vue de besoins qui ne cesseront jamais d'exister.

Tout autres sont les sociétés anonymes. Fondées en vue d'un intérêt particulier, pour la réalisation d'une entreprise spéciale, elles prennent fin lorsque le but pour lequel elles ont été constituées est atteint ; elles ne sont d'ailleurs, en général, fondées que pour un temps limité par l'acte même d'association.

Dans ces conditions, les immeubles qu'elles possèdent devant forcément rentrer, à un moment donné, dans la circulation, et n'étant pas réellement hors du commerce, on était fondé à se demander si la taxe de mainmorte était applicable en ce qui les concerne.

Le rapporteur, M. Grevy, lui-même, tout en concluant à l'imposition, laissait percer certains doutes « les sociétés anonymes, n'ayant qu'une durée limitée, dit-il, il s'est élevé des doutes sur la justesse de leur assimilation aux établissements de mainmorte, mais comme ces sociétés ont d'ordinaire une existence beaucoup plus longue que la période moyenne des mutations, et que, pendant ce temps, les associés se succèdent les uns aux autres sans payer de droits, les sociétés anonymes nous ont paru devoir rentrer dans la loi ».

Des termes même du rapport que nous venons de citer, il semble résulter implicitement que l'on aurait dû exempter de la taxe celles des sociétés anonymes qui, par la brièveté de leur durée, n'étaient pas de nature à porter atteinte aux droits du trésor. Aussi M. Leblond proposa-t-il l'amendement suivant :

« Est toutefois affranchie de l'impôt établi par le paragraphe premier toute société anonyme ayant, aux termes de ses statuts, une durée moindre de vingt ans. En cas de prorogation ou de continuation d'une société anonyme il y aura ouverture à un droit de mutation, comme en cas de vente, sur les immeubles appartenant à la société. »

Un des membres de la commission ayant déclaré que celle-ci repoussait l'amendement, il fut mis aux voix et rejeté.

On ne peut s'expliquer, ni la réponse de la commission, qui d'ailleurs ne fut pas motivée, ni la décision de la Chambre ; l'amendement proposé était une conséquence mathématique des calculs qui avaient servi de base à l'établissement de la taxe et que la commission elle-même avait reconnus exacts. Il en ressortait que la période moyenne des mutations était d'environ vingt ans. Donc les sociétés constituées pour vingt ans ou moins ne portaient aucune atteinte aux droits du trésor, et, les astreindre au paiement de la taxe, c'était faire payer deux fois les mêmes droits sous des formes différentes.

Il nous semble donc à souhaiter que, lorsqu'un nouveau projet de loi interviendra sur la taxe des biens de main-

morte, le législateur établisse une exception en faveur des sociétés de moins de vingt ans. Il serait même équitable qu'une loi spéciale soit proposée à cet effet en l'absence d'une réforme générale ; car la situation des sociétés anonymes, dont la constitution permet l'achèvement d'entreprises qui seraient impossibles sans ce mode de groupement des capitaux, est de tous points intéressante ; et il s'agit d'ailleurs de la réparation d'une injustice véritable.

Cette injustice est d'autant plus flagrante aujourd'hui, que l'argument principal indiqué par M. Grevy en faveur de l'imposition, et qui était tiré de ce que les associés se succèdent les uns aux autres sans payer de droits est sans valeur actuellement. Depuis la loi du 18 mai 1850, article 10, les transmissions de biens meubles à titre gratuit entre vifs et celles qui s'effectuent par décès sont assujetties aux mêmes droits de mutations que celles concernant les immeubles. Or les actions dans les sociétés sont meubles par la détermination de la loi, et, comme telles, soumises à ces droits.

M. Reverchon, s'élevant contre le rejet de l'amendement, disait que l'un de ses plus grands inconvénients serait de provoquer la formation de sociétés en commandite par actions « c'est-à-dire de sociétés trop souvent dépourvues de garanties » plutôt que de sociétés anonymes, toutes les fois que la société serait dans le cas de posséder des immeubles de quelque importance. Nous croyons que cet inconvénient est beaucoup moins grave qu'il ne le pensait, car il ne paraît pas, d'une part, que le développement

des sociétés anonymes ait été le moins du monde entravé, la seconde moitié du XIX^e siècle ayant été au contraire l'époque où l'on en a vu éclore le plus grand nombre, et, d'autre part, depuis les lois du 24 juillet 1867 et du 1^{er} août 1893, portant modification des règles relatives aux sociétés par actions, les sociétés en commandite présentent à peu près les mêmes garanties que les sociétés anonymes, mais, si cet inconvénient est moins grave qu'il ne le paraissait à l'éminent auteur, l'injustice n'en subsiste pas moins, et avec elle la nécessité de la réforme que nous avons signalée.

Quoi qu'il en soit, dans l'état actuel de la législation, les sociétés anonymes sont imposables, quelle que soit leur durée. Elles l'étaient également, à l'origine, quelle que fut la nature de leurs opérations. Il n'en est plus ainsi actuellement. Nous reviendrons plus tard sur ce point.

47. Mais si, en principe, toutes les sociétés anonymes sont imposables, la loi de 1849 n'impose, en revanche, que les sociétés constituées sous cette forme à l'exclusion de toute autre. Il s'ensuit que toute société, civile ou commerciale, ne présentant pas les caractères juridiques des sociétés anonymes ne pourra pas être imposée, quels que soient les points de ressemblance qu'elle puisse présenter avec ces sociétés. Il ne suffit donc pas que le capital d'une société soit divisé par action pour la rendre imposable si, d'autre part, elle affecte par exemple la forme d'une commandite.

C'est ainsi que le Conseil d'État a reconnu exempter la compagnie du canal du Midi, bien qu'elle présentât tous

les caractères d'une société anonyme, parce que le décret du 8 mars 1810 qui la constituait disposait que l'universalité des actionnaires formait une société en commandite (décision du 13 avril 1842, Compagnie du canal du Midi ¹).

M. Reverchon, après avoir rapporté cette décision, ajoute : « Cependant il faut convenir que, sauf le nom, cette compagnie présente tous les caractères que les articles 29 et suivants du Code de commerce assignent aux sociétés anonymes, elle tient d'ailleurs son existence d'un décret impérial, et enfin, au point de vue de la loi spéciale du 20 février 1849, elle fait éprouver à l'État la perte que cette loi a voulu compenser. »

Il importe donc de déterminer très exactement les caractères essentiels de la société anonyme, puisque, de la présence ou de l'absence de ceux-ci, dépend, sans qu'il y ait lieu de s'arrêter à toute autre considération, la possibilité d'imposer.

Sous l'empire du Code de commerce, les sociétés anonymes se distinguaient par un caractère qui leur était absolument propre. Nous voulons parler de l'autorisation gouvernementale, que l'article 37 du Code de commerce exigeait pour ces sociétés, et pour elles seules. La nécessité de cette autorisation ayant été supprimée (loi du 24 juillet 1867, art. 21), il faut aujourd'hui recourir, pour connaître le caractère d'une société, à un examen plus approfondi de ses conditions.

Ce qui distingue la société anonyme, c'est qu'aucun

1. *P. adm. chr.*

des associés n'est tenu, à raison des engagements de la société, au delà de son apport, et qu'aucun d'eux n'est responsable personnellement. Ceci la sépare nettement de la société en nom collectif, où tous les associés sont tenus personnellement de tous les engagements sociaux, et de la société en commandite, dont les associés commandités sont aussi personnellement et entièrement responsables. La société anonyme n'est pas une société de personnes, c'est une société de capitaux; les administrateurs eux-mêmes « ne contractent à raison de leur gestion aucune obligation personnelle relativement aux engagements de la société » (art. 32 cod. com.).

Cette absence de personnalité est justement ce qui constitue la société anonyme, et on devra selon nous considérer comme telle, et assujettir à la taxe de main-morte, toute société dans laquelle la responsabilité des actionnaires n'est pas engagée au delà du montant des actions par eux souscrites. Telle est l'opinion de M. Tardieu qui observe, en outre, que peu importe que cette limitation soit faite par des dispositions spéciales à chaque contrat, ou par les dispositions générales de l'acte de société.

L'absence de personnalité se traduit par des signes extérieurs, la société anonyme n'est désignée par le nom d'aucun des associés, elle est qualifiée seulement par la désignation de l'objet de son entreprise (cod. com., art. 29 et 30) à la différence de la société en nom collectif ou de la société en commandite, dont la raison sociale se compose justement du nom d'un ou de plusieurs des associés

responsables; l'examen de la raison sociale indique donc généralement si on n'est en présence d'une société en nom collectif ou en commandite, ou d'une société anonyme.

D'ailleurs, l'acte de société et l'extrait qui en est publié, doivent indiquer la nature de la société; en outre, spécialement en ce qui concerne les sociétés par actions, tous les actes, factures, annonces et tous les autres documents imprimés ou autographiés émanés de ces sociétés, doivent toujours porter la dénomination sociale « précédée » ou suivie lisiblement de ces mots « société anonyme » ou « société en commandite par actions ».

Grâce aux précautions ainsi prises par le législateur pour fixer le public sur la nature des sociétés et le degré de confiance qu'elles peuvent inspirer, il est en général facile de reconnaître, à première vue, les sociétés anonymes, mais ces derniers caractères ne sont que des signes extérieurs, qui dénoncent la nature de la société, mais n'influent pas sur elle, et dont l'absence ne serait nullement de nature à empêcher l'imposition d'une société présentant, d'autre part, le seul caractère essentiel et indispensable qui distingue les sociétés anonymes, c'est-à-dire l'absence d'associé personnellement responsable. Nous n'hésitons pas à admettre qu'on devrait imposer comme telle toute société où la responsabilité des associés serait ainsi restreinte, alors même que l'acte constitutif ne la qualifierait pas d'anonyme.

Signalons ici, en passant, la tentative faite par certaines sociétés constituées sous l'empire de la loi de 1867 pour

s'affranchir de la taxe. Elles prétendaient que « la loi de 1849, en établissant une taxe spéciale sur les biens immeubles appartenant aux établissements publics légalement autorisés, n'y a soumis les sociétés anonymes que parce qu'elles étaient constituées en vertu d'une autorisation du gouvernement ».

Le Conseil d'Etat rejeta cette thèse (décision du 25 juillet 1872, Compagnie anonyme des eaux minérales d'Enghien¹). Le conseil a considéré, avec juste raison, que l'autorisation gouvernementale n'était qu'une condition de forme dont l'absence ne détruisait en rien les motifs qui avaient conduit à l'imposition des sociétés anonymes, c'est-à-dire la longueur ordinaire de leur durée.

Nous venons d'examiner la situation des sociétés sous le droit actuel. Sous l'empire du Code de commerce, nous avons dit que la société anonyme se reconnaissait à l'autorisation du gouvernement. Mais, supposons une société créée sous le régime du Code de commerce, présentant tous les caractères des sociétés anonymes actuelles, mais n'ayant pas eu, à l'origine, l'autorisation du gouvernement. Devrions-nous la considérer comme imposable ? la question ne s'est pas présentée devant le Conseil d'Etat et ne se présentera sans doute pas, elle n'a qu'un intérêt théorique. Nous estimons qu'il faudrait se prononcer en faveur de l'imposition, car, la loi actuelle ayant débarrassé de toute entrave la fondation des sociétés, et n'exigeant plus, pour leur reconnaître le caractère d'anonymat, que la réunion de certaines conditions, nous estimons qu'il serait illogi-

1. S. 74.2.128.

que, lorsque ces conditions sont réunies, de refuser ce caractère à une société sous le prétexte que, fondée trop tôt, elle n'a pas rempli une formalité aujourd'hui reconnue inutile et abolie. Mais nous ne nous dissimulons pas que cette opinion, logique en soi, n'est pas exempte de critique, car on peut objecter qu'elle donne à la loi de 1867 une sorte d'effet rétroactif que le législateur ne lui a pas conférée.

Enfin, que dirons-nous des sociétés constituées avant le Code de commerce ? Il ne peut plus être ici question que d'assimilation, car la société anonyme est une création de ce code même. Comme l'explique fort bien M. Reverchon « notre ancienne législation ne reconnaissait que deux espèces de sociétés commerciales, la société générale qui correspondait à peu près à la société actuelle en nom collectif et la société en commandite. Quant à la société anonyme, ce nom ne représentait pas alors la même idée qu'aujourd'hui, il s'appliquait à l'association en participation formée sous les conditions de publicité exigées par l'ordonnance de 1673 ». Dès lors, on est à peu près forcé d'admettre que le législateur, en parlant de sociétés anonymes, n'avait en vue que celles fondées d'après les règles du Code de commerce.

Cependant, la plupart des auteurs admettent qu'on peut considérer comme sociétés anonymes certaines compagnies de formation très ancienne, fondées en vertu d'actes spéciaux du gouvernement. Le Conseil d'État lui-même a admis cette manière de voir, en reconnaissant valable l'imposition à la taxe de mainmorte du « syndicat des

vieux marais desséchés de Champagne vers la mer » (décision du 17 janvier 1890¹). Il s'agissait dans l'espèce d'un syndicat de dessèchement de marais, constitué en exécution d'un édit royal. Si cette opinion force peut-être un peu le texte de la loi, on doit reconnaître qu'elle est en tous cas absolument conforme à l'équité, ces sociétés, justement à cause de leur ancienneté ayant plus que toutes autres fait perdre au trésor les droits de mutation des immeubles qu'elles possèdent ; d'ailleurs on peut dire que, si elles ne sont pas à proprement parler des sociétés anonymes, elles pourraient tout au moins être considérées comme des établissements publics autorisés.

La loi du 23 mai 1863 avait autorisé la création d'une variante spéciale de société ; la société à responsabilité limitée, et la loi du 24 juillet 1867, abrogeant la loi du 23 mai 1863, autorisa ces sociétés à se convertir en sociétés anonymes, avec lesquelles elles présentaient déjà beaucoup d'analogie. Il va de soi que celles de ces sociétés qui auront usé de la faculté, étant devenues de vraies sociétés anonymes, seront imposables. Mais, quant à celles qui n'en auront pas usé, elles ne le seront pas ; la loi, en effet, n'a prévu que les sociétés anonymes, et les sociétés à responsabilité limitée étaient une variété absolument distincte. Le Conseil d'État en a jugé ainsi (décisions du 9 mai 1873, société des raffineries de la Méditerranée² ; 9 avril et 25 juin 1875, Gosselin³ ; 22 décembre 1869, Lebon et

1. S. et P. 92.3.44. — D. 91.5.26.

2. *Leb. chr.*, p. 396.

3. *Leb. chr.*, p. 302 et 623.

Farcy¹; 2 juillet 1870, Compagnie des forges de Saint-Étienne²).

48. En parlant de sociétés anonymes, nous avons toujours supposé, jusqu'ici, qu'il s'agissait de sociétés commerciales. Mais il existe des sociétés dont l'objet est purement civil et qui sont constituées en forme anonyme. Faut-il les considérer comme rentrant dans les termes de la loi de 1849 ?

Pendant longtemps le Conseil d'État a paru, en principe opposé à l'imposition des sociétés civiles. On pourrait citer plusieurs arrêts en ce sens, notamment un arrêt encore récent du 26 octobre 1894 (société des 40 sols³), par lequel il a décidé qu'une société civile par action n'était pas passible de la taxe de mainmorte, alors même que la moitié de ses actions était la propriété d'une société anonyme, et ne pouvait y être assujettie, même dans la proportion où cette société anonyme possédait ces actions (par société anonyme il fallait entendre ici « société anonyme commerciale »). Nous ne citons que l'arrêt le plus récent, il y en a d'antérieurs.

Cependant, on ne voit pas bien sur quel motif logique on pourrait s'appuyer pour affranchir de la taxe une société constituée en forme anonyme, par cela seul que son objet n'est pas de faire acte de commerce. Il est bien vrai, comme nous l'avons déjà fait remarquer, que la société anonyme est une création du Code de commerce, mais il ne s'ensuit

1. *Leb. ch.*, p. 1008.

2. *S.* 72.2.215.

3. *Leb. chr.*, p. 577.

pas que cette forme soit exclusive aux sociétés commerciales. Le caractère civil ou commercial d'une société se détermine par son objet, et non par la forme qu'elle a adoptée. Cela résultait implicitement du principe posé par l'article 1^{er} du Code de commerce, et la doctrine de la Cour de Cassation est en outre formelle à cet égard (arrêt cass., 27 mars 1866). Le législateur de 1849 ne pouvait méconnaître ce principe, et puisqu'il a parlé des sociétés anonymes sans distinction d'objet, on doit admettre qu'il a entendu parler des sociétés civiles comme des sociétés commerciales.

L'esprit de la loi, tout aussi bien que son texte, amène d'ailleurs à cette conclusion ; que la société soit civile ou commerciale, sa constitution met aussi bien hors du commerce, pour un temps plus ou moins long, les immeubles qu'elle possède. Ce que la loi de 1849 a voulu atteindre, ce n'est pas le caractère commercial des sociétés anonymes, c'est la société quelconque constituée sous cette forme, puisque toutes les sociétés anonymes, quel qu'en soit l'objet, se trouvent dans les mêmes conditions au point de vue des droits de transmission entre vifs et par décès.

Nous ferons remarquer, d'ailleurs, que le législateur lui-même a reconnu, plus tard, la validité de l'imposition des sociétés civiles anonymes. La loi du 14 juillet 1875 déclare « exemptées, à partir du 1^{er} janvier 1876, de la taxe établie par la loi du 20 février 1849, les sociétés anonymes ayant pour objet exclusif l'achat et la vente d'immeubles » ; et dispose que « néanmoins la taxe continuera

d'être perçue pour les immeubles exploités par la société ou qui ne sont pas destinés à être vendus ».

Or les sociétés anonymes ayant pour objet l'achat et la vente d'immeubles sont des sociétés civiles.

Aussi le Conseil d'État a-t-il, par un arrêt récent, concernant la société civile anonyme du moulin de Bazacle (Haute-Garonne ¹), admis définitivement l'imposition des sociétés civiles anonymes. Nous citons les considérants qui sont formels.

« Considérant que la loi du 20 février 1849 a établi sur les biens immeubles passibles de la contribution foncière et appartenant aux sociétés anonymes une taxe annuelle représentative des droits de transmission entre vifs et par décès, et qu'elle n'a établi aucune distinction entre les sociétés anonymes civiles et les sociétés anonymes commerciales.

» Considérant qu'il résulte de l'instruction et de l'ensemble des pièces du dossier que la société requérante constitue une société civile anonyme, que ce caractère est d'ailleurs affirmé par l'article 1^{er} des statuts du 31 mai 1889, aux termes duquel la société du moulin de Bazacle est constituée sous la forme civile anonyme, et que dès lors c'est avec raison que la dite société a été imposée et maintenue à la taxe des biens de mainmorte, etc. »

Le Conseil d'État ne s'est même pas arrêté à l'argument invoqué par la compagnie, laquelle prétendait que les sociétés anonymes étaient soumises à la taxe uniquement à cause de l'autorisation gouvernementale. Nous avons déjà réfuté ce point.

1. Arrêt du 25 octobre 1898, *Bulletin Dupont*, année 1899, p. 207.

49. La taxe est due, avons nous dit, tant que dure la société, mais on a été amené à se demander à quel moment précis celle-ci devait être réputée avoir pris fin, en d'autres termes, la question s'est posée de savoir si la société restait imposable pendant le temps de la liquidation ?

Dans un premier système on a prétendu que non, la société en liquidation étant dissoute et non existante ; les partisans de cette opinion tiraient leur principal argument des articles 883 et 1872 du Code civil, d'où il résulte que lorsque les biens sont vendus, l'acquéreur est censé devenu propriétaire du jour de la dissolution.

Le Conseil d'État ne s'est pas rallié à cette opinion, il a adopté le système contraire, consistant à dire qu'en fait, les immeubles possédés par la société demeurent dans son patrimoine jusqu'au jour de la liquidation, et restent jusqu'à cette époque hors du commerce, comme précédemment, son premier arrêt dans ce sens date du 28 décembre 1850 (caisse hypothécaire¹). Nous en détachons le considérant suivant qui constitue le meilleur exposé du système.

« Considérant..... qu'en admettant que la société dont il s'agit soit en état de liquidation, les biens par elle acquis n'ont pas pour cela cessé de lui appartenir, et que dès lors ils sont encore compris dans la catégorie de ceux auxquels s'applique la loi susvisée, etc. »

Cette jurisprudence a été confirmée par des arrêts postérieurs, notamment par un arrêt du 20 juillet 1877 (Compagnie immobilière²).

1. D. 51.3.59.

2. D. 77.3.104.

Ces décisions nous semblent fort difficiles à concilier avec les articles du Code civil cités plus haut, il est incontestable qu'aux termes de ces articles la société, à compter du jour de la dissolution, n'est plus en droit propriétaire des immeubles ; elle en a seulement la garde, et les conserve jusqu'au moment où ils seront remis aux acquéreurs qui seront censés en avoir été seuls propriétaires dès le jour de la dissolution. Dès lors manque un des éléments indispensables à l'établissement de la taxe, savoir le droit de propriété de l'établissement imposable.

La jurisprudence du Conseil d'État nous apparaît, en résumé, comme étant en désaccord avec les principes du droit civil, et nous adoptons de préférence le système de la non-imposition, comme plus juridique, tout en reconnaissant que la jurisprudence actuelle semble bien définitivement établie.

Nous ferons au surplus remarquer que, la société une fois dissoute, les immeubles qui lui appartenaient, qu'ils soient mis en vente ou repris par l'un des associés, sont destinés à rentrer dans le commerce, sans autre délai que celui des formalités judiciaires ; dès lors le motif qui autorise l'établissement de la taxe n'existe plus, celle-ci ne se justifiant que lorsque les immeubles sont soustraits aux chances de mutation pour une durée indéfinie, ou tout au moins plus longue que la période ordinaire des mutations.

50. Le grand développement des sociétés anonymes et l'extension qu'ont prises dans la seconde moitié du XIX^e siècle les grandes compagnies dont les opérations ne se limitent pas à leur pays d'origine, mais embrassent

souvent presque le monde entier, a donné lieu de se préoccuper de la question de l'assujettissement à la taxe des sociétés anonymes étrangères qui viennent à posséder des immeubles en France.

Au point de vue fiscal, il est bien évident que, si une société étrangère, correspondant comme organisation à nos sociétés anonymes, vient à posséder des immeubles sur le territoire français, elle mettra, tout comme une société française, ces immeubles en dehors de la circulation. Dès lors les motifs qui ont précisément donné lieu à la création de la taxe de mainmorte semblent devoir s'appliquer à cette société, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de sa nationalité étrangère.

Malgré cela, les auteurs, au début, furent divisés sur la matière, et se montrèrent en général très réservés. Nous comprenons fort bien qu'il en fût ainsi sous l'empire du Code de commerce ; à cette époque, l'autorisation du gouvernement était nécessaire à l'existence de ces sociétés et cette autorisation n'était accordée qu'à la suite d'étude et d'enquêtes ; le gouvernement, en la donnant, conférait en quelque sorte une approbation et un appui moral aux sociétés anonymes. Dès lors, beaucoup d'auteurs paraissaient craindre qu'en soumettant à la taxe les sociétés étrangères, on ne leur permit de se présenter comme tenant du gouvernement français une autorisation tacite et un titre exceptionnel à la confiance publique. Telle est la doctrine exposée par M. Reverchon qui, en outre, fait observer que, de ce qu'une société étrangère prend la qualification de société anonyme, il ne s'ensuit pas qu'elle ait le caractère

conféré à ces espèces de sociétés par la législation française, le même mot pouvant représenter, selon les pays, des idées fort différentes. Aussi pensait-il, et beaucoup d'auteurs avec lui, que les sociétés étrangères ne pouvaient être assujetties en France à la taxe de mainmorte qu'autant qu'elle avait obtenu du gouvernement français l'autorisation prévue par l'article 37 du Code de commerce, cette autorisation seule pouvant, à moins de conventions diplomatiques spéciales, leur conférer en France le caractère de sociétés anonymes.

La loi de 1867, en supprimant la nécessité de l'autorisation, a fait perdre à cette argumentation presque toute sa valeur; nous savons que, sous le régime actuel, la qualité de société anonyme résulte uniquement des conditions d'existence de la société. Il suffit dès lors, à notre avis, pour qu'une société soit réputée en France société anonyme et soumise aux charges spéciales incombant à ces sociétés, qu'elle présente en fait les caractères juridiques que nous avons développés plus haut. Peu importera d'ailleurs qu'elle porte ou non, dans la législation de son pays, la qualification de société anonyme; elle peut en effet, tout en portant ce nom, ne pas se trouver dans les conditions requises par la loi française pour l'existence de ces sociétés, de même qu'elle peut, sans le porter, remplir exactement ces conditions. Il faudra donc, pour savoir si la taxe doit ou non être établie en ce qui concerne une société étrangère, se référer uniquement à l'examen de ses statuts. On a pu objecter que cette étude serait délicate et pourrait donner lieu à des solutions arbitraires ;

mais il est facile de répondre qu'en cas de contestation les tribunaux seront là pour trancher la question, et qu'en acquérant des immeubles en France, de même qu'en faisant des opérations sur le territoire français, la société étrangère s'est soumise à leur juridiction et ne peut la méconnaître.

Nous avons dit que la loi de 1849 assujettissait à la taxe de mainmorte toutes les sociétés anonymes quelque fut leur objet ; des lois postérieures ont apporté à ce principe des modifications qu'il nous paraît utile d'étudier dans un chapitre spécial qui terminera notre étude relative à ces sociétés.

51. Des sociétés anonymes exemptées de la taxe de mainmorte à raison de leur objet.

En principe, toute société, comme tout établissement public, doit la taxe, même à raison des immeubles qui ne sont entre ses mains que d'une manière tout à fait temporaire, et pour ainsi dire accidentelle. On peut citer notamment, comme cas très typique, celui de la caisse hypothécaire. Dans un arrêt relatif à cet établissement (arrêt déjà cité du 28 décembre 1850, D. 51.3.59), nous relevons le considérant suivant :

« Considérant que la loi du 20 février 1849 a établi sur les immeubles passibles de la contribution foncière et appartenant aux sociétés anonymes, une taxe annuelle représentative des droits de mutation entre vifs et par décès, que cette loi n'a d'ailleurs fait aucune distinction entre les sociétés anonymes qui achètent ou possèdent des immeubles destinés à être revendus dans un délai

plus ou moins rapproché et les sociétés de cette nature qui achètent ou possèdent des immeubles qu'elles entendent conserver... »

Ainsi que le fait remarquer M. Reverchon, cette décision était extrêmement rigoureuse ; la caisse hypothécaire n'achetait jamais que des immeubles appartenant à ses débiteurs, et simplement pour empêcher la perte de son gage. Elle les revendait dès qu'elle trouvait acquéreur et ne les conservait jamais, ainsi qu'il fut reconnu, plus de quatre ans. Elle ne faisait donc encourir au fisc aucune perte et lui payait, au contraire, des droits de mutation fréquents.

Mais, quelque rigoureuse que fut la manière de voir du Conseil d'État, il est difficile d'en méconnaître, dans la plupart des cas, la rigoureuse logique. Comment en effet distinguer les immeubles que la société a l'intention de conserver de ceux qu'elle ne conserve qu'en passant ? faudrait-il, sur ce point, se fixer à une déclaration des intéressés ? ce serait bien périlleux ; quant à laisser entièrement à l'administration la liberté d'appréciation, ce serait ouvrir la porte à l'arbitraire. On ne voit donc guère moyen, une fois le principe de l'imposition des sociétés admis, de ne pas soumettre à la taxe tous les immeubles qu'elles possèdent.

Un cas cependant fait exception, c'est celui d'immeubles achetés, en vue de la revente, par une société constituée spécialement pour l'achat et la vente des immeubles. Il ne peut plus y avoir ici incertitude sur les intentions de la société ; puisque ses statuts et son but lui font une loi

de ne point conserver dans ses mains les immeubles acquis par elle ; d'autre part ceux-ci, loin d'être soustraits au paiement des droits de mutation, les paient au contraire plus fréquemment que ceux possédés par des particuliers, car ils y donnent ouverture deux fois, lors de leur acquisition par la société et lors de la revente consentie par celle-ci. Soumettre ces sociétés aux droits de mutation d'une part, à raison de chacune de leurs opérations, et, en outre, à une taxe représentative de ces mêmes droits, c'était faire un double emploi très injuste ; cependant la loi de 1849 n'ayant fait aucune exception, les tribunaux administratifs se trouvaient dans l'impossibilité de faire droit aux réclamations, très fondées en équité, de ces sociétés.

Ces considérations frappèrent le législateur qui, par la loi du 14 décembre 1875, vint mettre un terme à cette fâcheuse situation. Cette loi est ainsi conçue :

« Sont exemptées de la taxe établie par la loi du 20 février 1849 les sociétés anonymes ayant pour objet exclusif l'achat et la vente d'immeubles ; néanmoins la taxe continuera à être perçue pour les immeubles exploités par la société et qui ne sont pas destinés à être vendus. »

Nous s'insisterons pas sur la seconde partie de ce texte qui est de bon sens et que le législateur eut presque pu se dispenser de formuler ; car, s'il est évident que l'exemption doit être accordée pour les immeubles acquis dans un but de pure spéculation, comme objet de commerce en quelque sorte ; il n'y a aucun motif d'étendre cette exemption aux immeubles dont la société tire parti d'une

autre manière, elle retombe à leur égard sous le droit commun.

Faisons seulement remarquer, qu'aux termes de la jurisprudence du Conseil d'État, la société n'est pas considérée comme ayant exploité les immeubles par le fait seul qu'elle aurait passé quelques baux, si les locations n'ont été faites que pour faciliter l'aliénation (17 mai 1878, la propriété Urbaine ¹; 17 décembre 1886, société des terrains du parc Monceau ²; 1^{er} décembre 1888, société immobilière de la rue de Clichy ³; 13 décembre 1889, société des constructions rationnelles ⁴).

On ne peut évidemment méconnaître l'équité de la décision, car la société, en consentant des baux pour rendre plus aisée l'aliénation future des immeubles, a fait acte de bonne administration, et n'a en rien changé son caractère, mais peut-être pourrait-on faire à cette jurisprudence le reproche d'ouvrir quelque peu la porte à l'arbitraire, car, comment distinguer si le bail n'a eu pour but que de faciliter la vente ? Et, s'il est très rémunérateur la société ne sera-t-elle pas tentée de conserver l'immeuble ? Tout au moins, n'est-il pas à craindre, en permettant à la société de passer des baux et de tirer parti des immeubles autrement que par la vente, de la voir peu à peu apporter moins d'activité à ses transactions et transformer, par la force même des choses, en immeuble de

1. S. 80.2.62.

2. D. 88.3.26.

3. *Leb. chr.*, p. 909.

4. S. et P. 92.3.30.

rapport, des propriétés qui ne constituaient d'abord que des objets de commerce? Toutefois ces considérations, nous le répétons, ne sont pas de nature à enlever à la décision du Conseil d'État son caractère d'équité, et ce sera à l'administration compétente à surveiller la durée pendant laquelle les immeubles resteront en la possession de la société, sauf à établir l'imposition si cette durée, trop prolongée, donnait au bail l'apparence d'une exploitation véritable.

Mais, à part cette exception, le bénéfice de la loi de 1875 est limité, et très étroitement, aux sociétés ayant pour objet exclusif, en dehors de toute autre opération, l'achat et la vente des immeubles; le Conseil d'État s'est montré très strict à cet égard. Il a notamment refusé l'exemption;

A une société ayant pour objet non seulement l'achat et la revente d'immeubles, mais encore l'échange, l'exploitation industrielle, la location, la gestion, la mise en valeur de ces immeubles, l'édification de constructions, l'exécution de travaux de voirie, le percement de rues, l'expropriation, etc. (arrêt du 12 novembre 1886, société lyonnaise¹).

A une société ayant pour objet, outre l'achat et la revente de terrains, la construction et la vente de maisons, l'acquisition d'immeubles pour la constitution de rentes viagères, l'échange de ces immeubles, et toutes autres opérations de nature à faire valoir le capital de la société (arrêt du 8 juin 1888, société des immeubles lyonnais²).

1. D. 88.3.26.

2. *Leb. chr.*, p. 496.

A une société ayant pour objet l'acquisition de terrains et l'édification de construction, tant pour son compte que pour le compte de tiers, la vente ou location de ces terrains ou constructions, et tous les travaux de viabilité concernant ces immeubles (arrêt du 27 juin 1891, société des immeubles ou Clos Proudh'on ¹).

A une société que ses statuts autorisent à se livrer à l'achat et à la vente d'immeubles pour le compte de tiers, et à faire des prêts à des constructeurs (arrêt du 30 juin 1893, société anonyme de la rente foncière ²).

Nous ne citons que ces arrêts qui sont les plus typiques.

Le Conseil d'État ne pouvait décider autrement en présence du texte formel de la loi, mais, si sa jurisprudence est inattaquable, la loi de 1875 elle-même, qu'elle interprète, ne nous semble pas avoir entièrement donné satisfaction à l'équité ; elle nous paraît trop étroite sur deux points.

Tout d'abord, elle ne s'applique qu'aux sociétés qui font des achats et ventes d'immeubles l'objet exclusif de leurs opérations. Mais, de ce que la société joint à ces achats et ventes d'autres modes de mise en valeur de ses capitaux, s'ensuit-il qu'il soit moins injuste de l'imposer à raison d'un immeuble acquis par elle exclusivement en vue de la revente ? On ne peut sérieusement le soutenir. Il nous semble donc qu'il serait équitable d'étendre le bénéfice de cette loi aux sociétés qui comprennent simple-

1. S. et P. 95.3.79.

2. S. et P. 95.3.52.

ment, parmi les opérations prévues par leurs statuts, les achats et ventes d'immeubles, et en ce qui concerne seulement, bien entendu, les acquisitions faites par elles en vue d'une opération de ce genre.

On nous objectera que, du moment que les statuts de la société prévoient plusieurs moyens de tirer parti de ses immeubles, il est difficile et périlleux de préjuger quel sera en définitive celui adopté. Cela est vrai, mais il est bien des moyens de pallier à cet inconvénient. Pourquoi, par exemple, ne pas obliger ces sociétés, lorsqu'elles voudraient jouir, à raison d'une acquisition faite par elles, du bénéfice de la loi, à faire, dans un délai déterminé à partir de cette acquisition, une déclaration spéciale de la destination qu'elles entendent donner à l'immeuble, et à justifier en outre de la revente, ou tout au moins des diligences faites à cet effet, dans un délai qu'il appartiendrait au législateur de déterminer. Faute de déclaration l'imposition serait immédiatement établie ; il en serait de même à défaut de justification dans le délai imparti, et l'on pourrait même, dans ce dernier cas, faire remonter l'imposition au jour même de l'acquisition. Nous ne donnons pas ce système comme parfait, mais au moins il serait, nous semble-t-il, plus équitable que le système actuel et sauvegarderait aussi bien que lui les intérêts du trésor.

Un second point, avons-nous dit, nous paraît critiquable. La loi de 1873 ne prévoit que les achats et ventes d'immeubles et il n'est pas douteux qu'en présence de ses termes formels on en doive refuser le bénéfice aux

sociétés ayant pour objet, même exclusif, l'édification de construction en vue de la revente. Or ces sociétés devraient être exemptées comme celles visées par la loi et pour les mêmes motifs; l'immeuble une fois construit est destiné à la vente aussi bien que s'il avait été acquis à cet effet par la société. Il serait donc utile qu'une modification fut encore apportée dans ce sens au texte de la loi de 1875.

Mais, s'il nous semble que la loi de 1875 soit susceptible de certaines extensions, nous n'en pensons pas moins, qu'en dehors du cas de société ayant pour objet prévu par ses statuts, soit exclusivement, soit à côté d'autres opérations, les achats et ventes d'immeubles, il faut s'en tenir rigoureusement à l'état de chose ancien, c'est-à-dire à l'imposition de tout immeuble appartenant aux sociétés anonymes, encore qu'en fait la possession n'en soit que temporaire : le Conseil d'État, d'ailleurs, est resté absolument ferme dans cette manière de voir; nous citerons notamment un arrêt du 3 août 1888 (caisse générale de l'industrie¹) par lequel il décide qu'une société ayant pour objet des opérations de banque est imposable à raison d'un immeuble qu'elle a acquis dans la faillite d'un de ses débiteurs. Cet arrêt montre que la jurisprudence que nous avons exposée à propos de la caisse hypothécaire n'a pas varié, et nous avons déjà dit que cette jurisprudence, sauf le cas prévu par la loi de 1875 et les extensions qui y pourraient être apportées, est rigoureusement logique.

Signalons, en terminant, une exception particulière re-

1. D. 89.3.438.

lative aux habitations dites « à bon marché ». Aux termes de la loi du 30 novembre 1894 dont nous avons déjà parlé, les sociétés, quelle qu'en soit la forme, qui ont pour objet exclusif la construction et la vente des habitations à bon marché, sont exemptes de la taxe de mainmorte ; cette taxe doit toutefois être perçue pour les maisons exploitées par ces sociétés ou mises en location par elles.

Nous avons déjà fait remarquer que cette loi constitue la reconnaissance formelle par le législateur du principe des sociétés civiles anonymes.

Nous ferons observer en second lieu, que l'exception établie par la loi de 1894 peut se justifier par un double motif. D'abord une raison sociale et humanitaire, c'est celle qui a surtout guidé le législateur. A notre avis elle ne vaut rien en la circonstance, car les maisons à bon marché, lorsqu'elles sont édifiées par un particulier, donnent lieu, à chaque changement de main, au paiement des droits de mutation ; dès lors il est peu logique de les faire échapper, parce qu'elles appartiennent à une société, à la taxe représentative de ces mêmes droits. La seconde raison, qui d'ailleurs suffit à elle seule à justifier l'exemption, c'est que les maisons en question, destinées à être vendues, ne sont nullement mises hors du commerce ; mais on ne voit pas pourquoi le législateur n'étend pas le même bénéfice à tout immeuble, quelle qu'en soit la valeur, construit en vue de la vente ; il y a là ainsi que nous l'avons expliqué une lacune à combler.

Les exceptions établies par la loi de 1875 et la loi de 1894 constituent d'ailleurs, sous le régime actuel, les seuls

cas d'exemption de la taxe de mainmorte. On s'est demandé si, à défaut de la loi, des exemptions ne pouvaient résulter de simples conventions. La question s'est présentée devant le Conseil d'État; la société de crédit foncier colonial avait prétendu que les conventions qu'elle avait passées avec la colonie empêchaient celle-ci de l'assujettir à la taxe de mainmorte. Le Conseil d'État a rejeté cette prétention (décision du 23 novembre 1888, Crédit foncier colonial¹). Cette jurisprudence ne peut être attaquée, car de simples conventions ne peuvent évidemment faire échec à un texte législatif².

Nous avons terminé avec les sociétés anonymes l'étude des établissements expressément dénommés dans l'énumération de la loi de 1849. Il nous reste à examiner comment il faut entendre la formule finale de cette énumération.

1. D. 90.3.18.

2. Nous noterons ici, à titre de simple comparaison, que la législation de certains pays est beaucoup plus large que la nôtre en matière d'exemptions d'impôts accordés aux collectivités.

Dans l'état de New-York dont la législation peut être donnée comme un exemple de ce libéralisme, la loi du 28 avril 1893, n° 418, complétée par celle du 24 avril 1897, n° 371 exempte d'impôts les propriétés immobilières de toute association organisée dans le dessein exclusif de promouvoir le perfectionnement moral ou intellectuel des hommes ou des femmes, soit par des moyens religieux, charitables ou scientifiques, soit par la publication de brochures ou la diffusion de la bible, soit en fondant des bibliothèques, des hôpitaux ou des infirmeries, des associations patriotiques ou des sociétés d'études historiques, soit en poursuivant les violateurs des lois sur la protection des enfants ou des animaux. Cette exemption ne s'applique qu'aux immeubles directement affectés à cet usage.

§ 2. — *Que faut-il entendre par les mots : établissement public légalement autorisé.*

Les termes employés par le législateur éveillent deux idées ¹.

52. Le mot de publics évoque un caractère d'utilité générale; les établissements que le législateur a eu en vue seront donc ceux qui ont pour but et pour raison d'être, plus que l'intérêt collectif, mais limité, d'un groupe d'hommes plus ou moins étendu, l'intérêt de la collectivité même des citoyens.

Ainsi se trouvent de prime abord écartés toutes entreprises ou établissements d'ordre purement privé, et la raison qui a conduit le législateur à cette exclusion semble facile à saisir. Créés en vue d'intérêts restreints et purement matériels, ceux-ci n'auront souvent qu'une durée limitée; assujettis en outre à des formes étroites destinées à sauvegarder ces intérêts, ils rentreront le plus souvent dans le cadre des établissements limitativement désignés.

Tout autrement en est-il des établissements publics. Créés en vue de besoins sans cesse renaissants, ils seront d'une durée pour ainsi dire infinie; en outre, ils seront aussi variés en leur forme que sont différents et multiples les besoins qu'ils sont appelés à satisfaire. A cause de la largeur ou de l'immatérialité de leur but, ils échapperont

1. Une définition est ici nécessaire le mot d'établissement public ne correspondant, dans la terminologie actuelle, à aucune idée précise.

au moule étroit dans lequel se cantonnent les établissements d'intérêt privé. D'où nécessité pour le législateur de les englober dans une formule générale et de laisser à celle-ci une élasticité suffisante pour s'appliquer à l'infinie variété de leurs formes. Ce qui explique l'imprécision apparente, mais au fond indispensable des termes qu'il a adoptés.

M. Dalloz (*Nouveau répertoire*) a nettement défini, en quelques mots, ce caractère des établissements publics « on nomme ainsi, dit-il, des établissements civils ou religieux, qui ont pour but l'utilité morale ou matérielle des citoyens ».

A ce caractère vient s'en ajouter un second, non moins essentiel, et plus caractéristique encore. Il faut, en effet, qu'il s'agisse d'établissements élevés par la loi ou par un acte du gouvernement à l'état d'êtres moraux, ayant reçu, en d'autres termes, la personnalité civile. Cela est d'ailleurs nécessaire pour qu'ils puissent posséder et pour que l'imposition de la taxe à leur égard soit concevable.

Nous dirons donc que seront imposables tous établissements ayant pour objet l'utilité morale ou matérielle des citoyens et jouissant de la personnalité civile.

Quoique cette définition soit plus limitée déjà elle est loin d'atteindre à la précision, mais nous avons dit que la matière n'en saurait comporter.

53. Nous allons maintenant essayer de déterminer quels sont les établissements ou plutôt les groupes d'établissements qui paraissent susceptibles de rentrer dans le cadre de cette définition ainsi précisée et nous allons, pour

cela, les classer suivant le degré plus ou moins grand d'intérêt général qu'ils présentent.

Nous nous trouverons amenés dès lors, à considérer tout d'abord certaines institutions qui, organisées et reconnues d'une manière générale par la loi, et tenant leur existence individuelle, soit de la loi elle-même, soit d'actes spéciaux du gouvernement, concourent réellement à l'administration de services publics. Ce sont en quelque sorte, pour emprunter ici à M. Reverchon une expression qui fait image « des fractions de l'unité collective que représente l'État », mais des fractions détachées, et revêtues de la personnalité civile, qui en fait un organisme distinct et indépendant, ayant sa sphère d'action propre et aussi ses ressources et son budget particulier. Ces institutions se distinguent d'ailleurs par un caractère propre, c'est qu'elles sont, sauf rares exceptions, soumises à la tutelle administrative.

Ces institutions présentent à un haut degré le caractère d'établissements publics, elles ont de plus la personnalité civile, elles sont sans conteste imposable.

Parmi ces établissements nous citerons, à titre d'exemple les chambres de commerce, les caisses d'épargne, pour lesquelles de nombreuses décisions ont été rendues par le Conseil d'État (21 décembre 1859, caisse d'épargne de Strasbourg ¹ ; 21 mars 1860, caisse d'épargne de Montpellier ² ; 19 décembre 1860, caisse d'épargne de Lyon ³ ;

1. *P. adm. chr.*

2. *D.* 60.3.23.

3. *Leb. chr.*, p. 774.

12 décembre 1871, caisse d'épargne de Neuchâtel ¹).

Nous citerons encore, dans ce même groupe, les écoles normales primaires et les syndicats de commune, déclarés établissements publics investis de la personnalité civile par les lois du 19 juillet 1889 et du 22 mars 1890. Nous y rangerons également les facultés de l'État, les groupes de facultés, les lycées, les collèges communaux, etc.

Nous ferons ici une remarque. Nous venons de citer divers établissements d'instruction publique, notamment les facultés. A première vue, on pourrait objecter semble-t-il, que celles-ci, chargées de donner l'instruction supérieure et de conférer des diplômes, exerçant, en ce qui concerne cette dernière attribution une part réelle de la puissance publique, paraîtraient devoir être considérées comme une émanation directe et non distincte de l'État. La faculté de médecine de Paris avait même soulevé la question à propos d'immeubles provenant d'un legs fait par M. Marjolin et pour lesquels elle était assujettie à la taxe de mainmorte.

Cette objection ne nous semble pas devoir faire obstacle au principe de l'imposition ; car, sans qu'il y ait lieu de considérer le caractère de leurs attributions, il suffit de remarquer qu'au point de vue financier les facultés forment des êtres détachés de l'État, susceptible de recevoir et d'avoir leur propriété et leur budget propre ; ceci résulte de nombreux textes parmi lesquels nous citerons :

Le décret du 25 juillet 1885 sur les libéralités faites aux facultés.

1. *Leb. chr.*, p. 296.

Le décret du 21 juillet 1897, abrogeant celui de 1885 sur les libéralités faites aux universités, facultés, établissement d'enseignement supérieur, etc.

Nous remarquerons enfin, pour terminer sur ce point, que l'énumération que nous venons de donner en ce qui concerne ce premier groupe d'établissements publics n'est faite qu'à titre d'exemple et sans aucun caractère limitatif.

A côté de ces institutions, qui constituent à vrai dire les seuls établissements publics proprement dits, il en est d'autres qui, sans prendre part à l'administration publique, présentent seulement un caractère d'utilité publique, mais assez saillant pour que le gouvernement, en considération des services qu'ils rendent, les élève à la qualité de personnes civiles. Ils se distinguent des précédents en ce qu'ils ne sont pas soumis à la tutelle administrative. Tel est le cas, par exemple, des académies des sciences, belles-lettres, etc., qui existent dans certaines villes, de diverses sociétés destinées à encourager les arts, l'agriculture, de sociétés savantes, etc.

Cette seconde catégorie d'établissements est-elle imposable? La plupart des auteurs penchent pour l'affirmative (Reverchon, *Étude sur la taxe de mainmorte*. Tardieu, *Contributions directes*, n° 6.148). Nous nous rallions à cette opinion et nous ferons remarquer, avec M. Reverchon, que telle semble bien être la théorie du Conseil d'État qui, dans les affaires de cette nature ne s'est pas borné à décider que telle corporation ou association ne devait pas l'impôt parce qu'elle n'était pas un établissement public, mais a eu soin de dire qu'elle n'était pas un établissement public

dans le sens de la loi du 20 février 1849 ». Cette adjonction, en effet, semble indiquer nettement qu'il ne faut pas restreindre strictement l'imposition aux établissements publics proprement dit. Or, l'étendre, c'est atteindre immédiatement les établissements reconnus d'utilité publique qui sont les plus voisins.

54. Les deux catégories que nous venons d'étudier ne contiennent que des établissements ayant exclusivement en vue l'intérêt public. Mais il en est d'autres qui ont été fondés dans un intérêt assurément privé et dont cependant le bon fonctionnement touche, et souvent de très près, à l'intérêt public, si bien que, tout en leur conservant dans une large mesure leur liberté d'action, on a dû les soumettre à une certaine surveillance administrative et entourer leur création de certaines garanties, les soumettre notamment à la formalité de l'autorisation. Nous citerons, comme exemples les plus typiques, les sociétés concessionnaires de mines et certaines sociétés concessionnaires de canaux.

Doit-on, à cause de leur caractère mixte, les assimiler à des établissements publics ? On l'a essayé, d'autant plus que l'on voulait, de cette façon, atteindre certaines grandes compagnies qui, constituées en dehors des formes prévues par la loi de 1849, devaient par là même échapper à la taxe.

Cette assimilation nous semble contraire au texte de la loi, qui, ainsi que nous l'avons fait observer au début de ce chapitre, exclue toute idée d'intérêt privé.

Or si, par suite de la nature de leurs opérations, le

fonctionnement défectueux de ces établissements peut porter atteinte aux intérêts de la collectivité, il ne s'ensuit pas que leur création ait eu pour objet la satisfaction d'un besoin public. Leurs fondateurs n'avaient en vue que leur intérêt particulier, et la satisfaction du besoin général n'était pour eux qu'un moyen, non un but. L'objet élevé qui est le caractère essentiel de l'établissement public, manque donc ici absolument.

Telle fut, d'ailleurs, la théorie admise par le Conseil d'État, qui se refusa à sanctionner cette assimilation, en déclarant que les établissements de l'espèce, lorsqu'ils ne pouvaient être imposés en qualité de sociétés anonymes ou à tout autre titre, ne pouvaient l'être non plus en qualité d'établissements publics (arrêts des 13 août 1852 et 21 avril 1853, canaux du Midi, d'Orléans et du Loing, etc. ¹ ; 7 juin 1851, compagnies des mines de Douchy ² ; 14 juin 1852, compagnie des mines de la Loire, etc. ³).

Nous ne pouvons qu'applaudir ici, à la jurisprudence du conseil, dont, en d'autres occasions, nous avons constaté la propension à forcer le texte de la loi.

Il convient de faire ici une mention spéciale de certains établissements dont le classement dans une des trois catégories ci-dessus paraît assez douteux à première vue. Nous voulons parler des associations syndicales autorisées, constituées pour l'exécution de certains travaux, dessèchement de marais par exemple. Bien qu'en réalité,

1. *P. adm. chr.*

2. S. 51.2.671 et D. 51.3.60.

3. S. 52.2.703.

notamment dans le cas que nous citons, l'intérêt d'un certain nombre de personnes seulement soit en jeu, comme il s'agit également d'un intérêt général, l'intérêt de l'agriculture par exemple, la jurisprudence a, à juste titre, considéré que cela était suffisant pour conférer à ces associations le caractère d'établissements d'intérêt public et les rendre, par suite, imposables (20 juin 1884, association syndicale du parc de Maisons-Laffite ¹ ; 6 avril 1889, canal de Beaucaire ² ; 13 juillet 1889, syndicat des marais du Petit Poitou ³).

Un arrêt récent du tribunal des conflits est allé plus loin, en attribuant à ces associations la qualité d'établissements publics (décision du 9 décembre 1899). Peut-être est-ce aller bien loin, car les associations syndicales n'ont qu'un rayon d'action restreint et ne sont pas chargées de la gestion d'un véritable service, caractère distinctif, avons-nous dit, de l'établissement public. Aussi croyons-nous plus juridique de les assimiler à de simples établissements d'intérêt public, distinction qui n'a, d'ailleurs, qu'une valeur théorique, l'imposition devant être établie dans l'un et l'autre cas.

Nous dirons donc, comme conclusion à cette étude, que la formule finale de la loi de 1849 s'applique à la fois, mais à l'exclusion de tous autres, aux établissements publics et aux établissements d'intérêt public, ce qui revient à traduire sous une autre forme la

1. *Leb. chr.*, p. 458.

2. S. 91.3.49 et D. 90.3.77.

3. S. 91.3.6.

définition générale que nous avons donnée plus haut.

55. Maintenant une dernière question se pose. Nous avons établi quels sont les établissements qui doivent, en droit, être considérés comme rentrant dans l'énumération de la loi de 1849. Mais cette énumération est-elle complète, en d'autres termes comprend-elle bien tous les établissements qui, en équité, devraient être considérés comme imposables?

La négative nous semble ressortir de notre étude même. Nous avons vu, en effet, que, par suite des termes de la formule finale de cette énumération, tous les établissements qui ne sont pas constitués exactement dans les formes expressément prévues, échappent à l'impôt s'ils justifient que leur constitution n'a eu en vue qu'un intérêt privé. Nous avons fait remarquer que tel était le cas de compagnies fort importantes, et cité, à ce propos, les compagnies concessionnaires de mines. Point n'est besoin d'insister pour faire ressortir ce que cette situation a d'anormal. Beaucoup de ces établissements, en effet, sont propriétaires d'immeubles fort importants, qu'ils possèdent en leur nom personnel et qui, par suite de leur longue durée, se trouvent soustraits aux chances communes de mutation. Le motif qui a conduit à l'établissement de la taxe existe ici dans toute sa force et il est bizarre autant qu'injuste que l'imposition soit empêchée par une simple question de forme. Cela est encore plus frappant, si l'on réfléchit que la taxe, qui ne saurait atteindre telle de ces sociétés à durée fort longue, frappera impitoyablement, parce qu'elles revêtiront les formes prévues,

les associations qui, comme les sociétés anonymes constituées pour moins de vingt ans, ne feront rien perdre au trésor, quand elles ne lui procureront pas, comme il arrive parfois, des bénéfices.

La jurisprudence, en matière de taxe de mainmorte, tend certainement à devenir très large. Nous avons vu notamment que le Conseil d'État n'a pas hésité à assimiler aux sociétés anonymes certaines compagnies constituées antérieurement au Code de commerce et qu'après de longues hésitations, il a enfin reconnu le principe de l'imposition des sociétés civiles. Il a ainsi fait un pas dans le chemin de l'équité, et montré sa volonté de ne pas toujours s'en tenir strictement aux mots. Mais il ne saurait aller plus loin, et toutes les fois qu'il s'est trouvé en présence du cas que nous signalons, il a dû, sans avoir à examiner si l'imposition en équité se justifiait, en ordonner la décharge.

Une modification des termes mêmes de la loi, pourrait seule mettre fin à cet état de choses et il faudrait que ceux-ci devinssent tout à fait généraux, de manière à s'appliquer, sans distinction de forme ou d'objet, à tout établissement qui, par suite de sa durée prolongée et de la personnalité dont il jouit, est susceptible de mettre, pour un temps excédant la durée ordinaire des mutations, des immeubles hors du commerce.

SECTION II

MODE D'ASSIETTE. QUOTITÉ ET CALCUL DE LA TAXE DE MAINMORTE

56. La loi de 1849 détermine en une seule phrase le mode d'assiette et la quotité de la taxe de mainmorte. « Cette taxe sera calculée à raison de 62 centimes et demi par franc du principal de la contribution foncière. »

Avant d'entrer dans l'examen des motifs qui entraînèrent l'adoption de ce chiffre, en apparence un peu compliqué, nous devons faire une critique d'ensemble touchant le mode même d'assiette.

Le législateur, par esprit de simplification, et dans le but surtout d'éviter une évaluation générale et détaillée des biens susceptibles d'être assujettis à la taxe nouvelle, prit pour base de cette taxe la contribution foncière déjà établie sur ces mêmes biens. A notre avis, rien ne fut plus regrettable, car si, par ce mode d'opérer, on eut l'avantage de trouver des évaluations toutes faites, et, ayant déjà, en l'absence de contestations antérieures, l'autorité de la chose jugée, on eut du même coup l'inconvénient bien plus grave de lier d'une manière absolue deux

impositions qui, étrangères dans leurs motifs comme dans leur but, n'auraient dû avoir aucun point de contact. Cette union intime qui résultait déjà des mots « passibles de la contribution foncière » insérés dans la première partie de la loi se trouva en quelque sorte consacrée par cette disposition finale. Nous en avons déjà fait ressortir à plusieurs reprises les fâcheux effets, notamment à propos des exemptions temporaires et de celles relatives aux bâtiments ruraux.

Indépendamment de ces résultats sur lesquels nous ne reviendrons pas, le mode d'assiette adopté était d'ailleurs foncièrement défectueux. La taxe qu'il s'agissait d'établir était destinée à remplacer des droits de mutation. Or, il convient de faire ressortir ici quelques caractères essentiels de ceux-ci. Ils se perçoivent sur la valeur en capital des immeubles, sur leur valeur intrinsèque, sur leur valeur actuelle au moment de la mutation. La contribution foncière ne présente aucun de ces caractères ; outre qu'elle se perçoit sur le revenu des immeubles, elle n'a jamais eu pour base, même le revenu correspondant à leur valeur intrinsèque, et au moment du vote de la loi, ne correspondait déjà plus à leur valeur actuelle.

Cette contribution, en effet, était au début pour tous les immeubles, et est encore en ce qui concerne les propriétés non bâties, un impôt de répartition ; les revenus qui lui servent de base ont été, dès le début, purement fictifs, et, s'ils présentent dans l'étendue d'une même commune un rapport sensiblement constant avec la valeur capitalisée, ce rapport varie dans des proportions très grandes

de commune à commune et de département à département. Cette discordance a dès le début paru telle, que l'un des grands problèmes financiers, dont la solution d'ailleurs encore à trouver, est précisément la péréquation de l'impôt foncier.

La contribution foncière n'avait donc, au début, avec la valeur en capital des immeubles qu'un rapport lointain. On peut affirmer qu'au moment du vote de la loi ce rapport allait en diminuant, et qu'à l'époque actuelle il n'existe plus du tout. On sait, en effet, qu'en vertu du principe de la fixité des évaluations cadastrales, aucune modification ne peut, sauf des cas très rares, être apportée aux évaluations faites lors de la confection du cadastre. Or, le développement de l'industrie, aussi bien que les progrès de l'agriculture, ont produit dans la valeur du sol des modifications profondes dont il n'a été tenu aucun compte ; les vieilles évaluations qui servent toujours de base à la contribution foncière ne correspondent plus du tout, et ne correspondaient même plus bien souvent, dès 1849, à la valeur réelle des immeubles.

C'est donc, peut-on dire, par suite d'une véritable aberration que le législateur, ayant à remplacer des droits perçus sur la valeur intrinsèque et actuelle des immeubles, a choisi pour base une contribution qui n'a jamais eu de rapports constants avec leur valeur intrinsèque et ne peut, de par son principe fondamental, jamais correspondre à leur valeur actuelle.

Ces critiques ont, il est vrai, perdu une grande partie de leur force en ce qui est des propriétés bâties depuis la

loi du 8 août 1890, qui a fait de la contribution foncière, pour ces propriétés, un impôt de quotité perçu sur la valeur locative réelle des immeubles et a en outre décidé que les évaluations, base de cette contribution, seraient revisées tous les dix ans. Mais elles sont encore vraies en ce qui touche les propriétés non bâties qui constituent de beaucoup la plus forte part de la fortune foncière ; et, pour les propriétés bâties elles-mêmes, on pourrait faire observer que le rapport entre la valeur locative et la valeur capitalisée présente bien des divergences suivant les régions. Il y a là matière à réforme complète.

57. Quoi qu'il en soit, la commission ayant choisi cette base défectueuse, se préoccupa d'établir autant que possible l'égalité entre les biens appartenant aux établissements de mainmorte et ceux des simples particuliers, d'où le chiffre de 62 centimes et demi par franc. On avait calculé, en effet, que les droits de mutation perçus chaque année sur la contribution foncière correspondaient à peu près à un vingtième du revenu. Le taux de la nouvelle taxe devait donc correspondre aussi au vingtième du revenu. Comme d'autre part on estimait alors que le principal de la contribution foncière revenait à 8 0/0 du revenu net, on voit que la taxe de 62 centimes et demi représentait exactement ce vingtième $\left(\frac{625}{1000} \times \frac{8}{100} = \frac{5000}{100000} \right)$.

Au point de vue de la quotité, la déduction eut donc été juste si le revenu net eut été le revenu réel, ou du moins eut été avec lui pour toutes les régions dans une proportion constante, ce qui n'était pas ; dans l'ensemble le cal-

cul était exact, appliqué à chaque immeuble en particulier, il devait créer de grandes inégalités.

La nécessité de maintenir la proportionnalité qu'on croyait avoir atteinte amena par la suite plusieurs modifications au chiffre fixé par la loi primitive, modifications correspondant à des variations survenues postérieurement dans le taux des droits de mutation. C'est ainsi que la loi du 30 mars 1872 fixa la taxe à 70 0/0 du principal de la contribution foncière et la soumit, en outre, aux décimes qui s'ajoutent aux droits d'enregistrement. Ces décimes qui étaient d'abord au nombre de deux ayant été portés à deux et demi par la loi du 30 décembre 1873, article 2, la taxe atteignit à 87 centimes et demi par franc du principal de la contribution foncière se décomposant comme suit :

Principal.....	70 c. »
2 décimes.. ..	14 c. »
1/2 décime.....	3 c. 5
	87 c. 5

Disons, en passant, que le taux de 62 centimes et 1/2 n'avait pas été accepté sans contestation, divers amendements furent proposés, tendant tous à la réduction (amendement Huot demandant le taux de 0.50 par franc, amendement Raudot 0.40). Ils furent repoussés pour ainsi dire sans débat, car ils ne reposaient sur aucun motif sérieux, tandis que le chiffre de la commission était le résultat de calculs dont l'exactitude ne semblait pouvoir être mise en doute.

La taxe de mainmorte a donc pour base la contribution foncière, mais en principal seulement, par suite, une irrégularité ou illégalité affectant seulement les centimes additionnels ne saurait donner, en ce qui concerne la mainmorte, ouverture à réclamation. Ainsi en a d'ailleurs décidé le Conseil d'État (arrêt du 26 novembre 1880, fabrique de Diey ¹).

Le texte de la loi ne prévoit pas le cas où l'établissement de mainmorte n'a pas la pleine propriété de l'immeuble. Cette question, dans la pratique, s'est présentée dans deux espèces ; au cas où l'établissement ne possède que la nue propriété de l'immeuble et au cas où il l'a loué par bail emphytéotique. Nous allons examiner comment ces deux cas furent tranchés, étudier si la jurisprudence du Conseil d'État est conforme aux textes d'une part, à l'équité d'autre part, et rechercher de quelles extensions cette jurisprudence paraît susceptible.

58. 1^{er} cas. — *L'établissement n'a que la nue propriété de l'immeuble.*

A ne considérer que les textes, on ne peut douter que la taxe devrait être intégralement perçue ; la loi de 1849 la fixe en effet à 62 centimes $1/2$ par franc du principal de la contribution foncière dont sont passibles les immeubles appartenant aux établissements imposables ; nous avons déjà démontré plus haut que l'immeuble dont l'établissement n'a que la nue propriété devait bien être considéré comme lui appartenant. Dès lors il rentre dans la règle générale ;

1. *Leb. chr.* p. 922.

la question de propriété étant à notre avis la seule que le texte de la loi permet de poser ici.

Le Conseil d'État cependant en a décidé autrement. Nous reproduisons ici les considérants de sa première décision sur la matière (Hospice d'Alby, 13 août 1851 ¹.)

« Considérant que, d'après le droit commun et les dispositions de la loi du 22 frimaire an VII, l'usufruit, lorsque le prix n'en a pas été déterminé par l'acte même de transmission, représente pour la perception des droits de mutation la moitié de la propriété pleine et entière, que, dans le même cas, à l'égard de la nue propriété, après la première mutation lors de laquelle il est toujours payé un droit proportionnel calculé sur la valeur entière de l'immeuble, les mutations entre vifs ou par décès ne sont soumises qu'à un droit proportionnel calculé sur la moitié de la valeur de la pleine propriété, que dès lors c'est sur la moitié des biens grevés d'usufruit que la taxe doit être établie, etc. »

Le recueil des arrêts du Conseil d'État fait observer que cette thèse pêche sur plus d'un point. Nous en extrayons les critiques suivantes :

« Le premier motif de la décision est inexact et inutile. Il est inexact, car il n'existe dans le droit commun, c'est-à-dire dans le Code civil aucune disposition qui fixe la valeur de la nue propriété à la moitié de la valeur pleine et entière, le motif est même inexact dans le droit spécial, car d'abord, au cas de transmission de l'usufruit à titre onéreux, le droit est perçu, soit d'après le prix estimé

1. S.52.2.75.

dans l'acte, soit d'après une estimation faite par experts (art. 15, n° 6, loi 22 frimaire an VII), de plus, même dans le cas où il s'agit d'un usufruit transmis à titre gratuit ou réservé par le vendeur à son profit (art. 15, n°s 6 et 8 de la même loi), la base de la moitié n'est pas absolue, et il est douteux qu'elle puisse s'appliquer à l'usufruit donné ou légué pour un temps déterminé pour moins de dix ans (Proudhon, n° 778). »

Nous n'ajouterons aucun commentaire à cette critique qui est absolument exacte. Le taux de demi adopté par le conseil ne résulte pas en effet du droit commun ni même d'un texte bien spécial, mais de la jurisprudence de la Cour de Cassation qui a admis que les mutations de nue propriété, pendant la durée de l'usufruit, ne doivent donner lieu qu'à un droit proportionnel basé sur la moitié de la valeur; arrêt des chambres réunies du 27 décembre 1847; autre arrêt du 21 juin 1848, etc. (S.48.1.228. — D.48.1.27. — S.48.1.572).

Le vrai motif de la décision et celui qui suffit, au moins en apparence, à la justifier, c'est que l'usufruit étant transmissible, et pouvant donner, par suite, ouverture à des droits de mutation, l'établissement qui n'est que nu propriétaire ne prive pas l'État de la totalité des droits de mutation, dès lors il semble équitable de ne pas lui faire payer, en remplacement de ces droits, la totalité de la taxe.

Ce motif, avons-nous dit, justifie la décision en apparence. Au fond, en effet, il n'en est peut-être plus ainsi. Le chiffre de 62 centimes et demi pour franc correspond, ainsi que nous l'avons expliqué, au rapport qui existe entre les

droits de mutation perçus annuellement et le revenu des immeubles sur lesquels ils ont porté. Ce rapport a été déterminé à la suite d'un calcul ayant embrassé, pour un temps déterminé, l'ensemble des droits de mutation et l'ensemble des immeubles. Il constitue donc une moyenne s'appliquant à la fois au cas général et aux cas particuliers, et il ne semble plus logique de modifier en faveur de ceux-ci un chiffre pour l'établissement duquel ils ont déjà été pris en considération.

Quoi qu'il en soit au surplus, le Conseil d'État s'est laissé guider ici par un motif d'équité et a voulu appliquer ce qu'il a jugé être l'esprit de la loi, à l'encontre de son texte. Il est permis de penser qu'il est sorti de son rôle en se substituant au législateur lui-même. Si l'intervention du juge doit être aussi large et aussi libérale que possible dans l'interprétation de la loi, peut-on soutenir qu'elle ait le droit d'aller jusqu'à créer de toute pièce une disposition non écrite dans les textes et même contraire à ceux-ci ? Il ne nous le semble pas ; ce serait détruire l'autorité souveraine du législateur.

Nous devons cependant remarquer que, depuis le vote de la loi du 25 février 1901, qui a modifié sur certains points les droits de mutation, il existe une disposition légale fixant la valeur respective de l'usufruit et de la nue propriété ; l'article 13 de cette loi est en effet ainsi conçu :

Art. 13. — La valeur de la nue propriété et de l'usufruit des biens meubles et immeubles est déterminée pour la liquidation et le paiement des droits ainsi qu'il suit, savoir :

1° Pour les transmissions à titre onéreux, par le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital, sauf application des articles 17 de la loi du 22 frimaire an VII et 13 de celle du 23 août 1871 ;

2° Pour les échanges ou pour les transmissions entre vifs à titre gratuit, ou celles qui s'opèrent par décès, des mêmes biens, par une évaluation faite de la manière suivante. Si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes et la nue propriété aux trois dixièmes de la propriété entière. Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit, et augmentée pour la nue propriété, d'un dixième par chaque période de dix ans, sans fraction. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue propriété, etc.

L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

De ce qu'il existe maintenant, en ce qui touche les droits de mutation, un départ légal entre la valeur de l'usufruit et de la nue propriété, s'ensuit-il que ce départ doit être appliqué également à la taxe de mainmorte et que la théorie du Conseil d'État se trouve ainsi légitimée tardivement ? Nous le pensons pas. S'il est vrai que la taxe des droits de mainmorte n'est qu'une taxe représentative des droits de mutation, et qu'on ne doit jamais s'écarter de ce principe en ce qui concerne la détermination des biens qu'elle doit frapper, il ne s'ensuit nullement que les

lois ou règlements spéciaux relatifs à la quotité des uns peuvent, en l'absence d'un texte spécial, être étendus à l'autre. Il ressort en effet de l'étude que nous avons faite plus haut que la taxe de mainmorte diffère absolument, en ce qui concerne le mode d'assiette et les éléments de calcul, des droits de mutation, et qu'elle repose même, pour ce qui est de ces points, sur des éléments tout à fait opposés. Il n'y a donc aucun motif, si une loi spéciale vient à modifier les éléments de calcul des droits de mutation, de l'étendre à ceux de la taxe de mainmorte.

Si la théorie du Conseil d'État n'est pas plus justifiée, à notre avis, sous le régime actuel, en ce qui concerne le principe même de la réduction, on ne peut nier d'autre part qu'elle se trouve aujourd'hui tout à fait fautive pour ce qui est de la quotité de cette réduction, car, si on l'admet, tout au moins faudrait-il la calculer, non plus d'après la vieille jurisprudence de la Cour de cassation, mais d'après la loi que nous venons de citer et qui pose d'ailleurs un principe beaucoup plus juste, puisqu'elle tient compte de l'augmentation croissante de la valeur du droit du nu propriétaire ; cependant, depuis le vote de cette loi, on a continué, en matière de taxe de mainmorte, à appliquer la réduction de moitié que rien ne justifie plus aujourd'hui.

Nous concluons donc qu'il serait plus juridique de décider que la taxe doit être perçue sur l'intégralité de la valeur des immeubles ; cette interprétation serait plus conforme peut-être aux intentions du législateur et plus en harmonie, avec les calculs qui ont déterminé son vote.

59. 2^e cas. — L'établissement propriétaire a conclu un bail emphytéotique.

Suivant nous, les principes que nous venons de développer s'appliquent à ce cas comme au précédent; la question d'imposition ou de non-imposition est la seule qui puisse se poser. Nous l'avons tranchée plus haut dans le sens de l'affirmative et, ce point acquis, il ne nous semble pas qu'en l'absence d'un texte on puisse conclure à autre chose qu'à l'imposition totale.

Par suite de cette même analogie, il eut semblé naturel que le Conseil d'État se soit inspiré, dans cette espèce, de la décision précédente. Il y avait exactement même motif. En effet le preneur à bail emphytéotique peut, sous réserve des droits du bailleur à exercer à la fin du bail, aliéner son droit qui donnera, pour ces transmissions, ouverture à des droits d'enregistrement; l'état n'a donc pas à craindre de perdre la totalité de ceux-ci, et, si le Conseil d'État a cru devoir déduire la valeur de l'usufruit, il eut dû, semble-t-il, déduire celle des droits de l'emphytéote.

Cependant il n'en a pas jugé ainsi, et au contraire de ce qu'il avait décidé pour la nue propriété, il trancha la question en faveur de l'imposition intégrale (13 août 1851, Hospice de Château-du-Loir¹) avec les considérants suivants :

« Considérant que..... quel que soit le caractère de l'emphytéose, aucune disposition de loi n'a prescrit, en ce qui touche les biens loués par bail emphytéotique, qu'un départ serait fait entre le propriétaire et le locataire quant à la perception des droits de mutation entre vifs et par

1. S. 52.2.76.

décès, suivant que la transmission aurait lieu du chef de l'un ou de l'autre, ni établi les bases d'après lesquelles serait fait ce départ, qu'il n'appartient pas au conseil de suppléer, etc. »

Nous avons vu qu'en ce qui concerne le cas de l'usufruit, le conseil n'avait pas craint de suppléer au silence de ces mêmes lois, et dit, à ce sujet, que sa décision n'était qu'une application de la jurisprudence de la Cour de Cassation. Il eut pu également s'en inspirer ici. La Cour de Cassation, en effet, admet que les droits de mutation dus en cas de transmission de la propriété retenue par le bailleur à emphytéose, se perçoivent uniquement sur le prix de la vente, si la mutation a lieu par vente, et sur le pied de la valeur représentée par la redevance que paie le preneur, si la transmission a lieu à titre gratuit (arrêt du 1^{er} avril 1840, Sirey, 40.1.433.436). C'est d'ailleurs le corollaire logique de l'arrêt que nous avons cité précédemment, aux termes duquel la cour a déclaré que le bail emphytéotique emporte division de la propriété en deux parties. Le conseil, qui a adopté la théorie de la cour en ce qui concerne le principe même de l'imposition, s'en écarte en ce qui concerne la détermination de la quotité imposable.

Le commissaire du gouvernement, dans l'affaire que nous venons de rapporter, conclut à l'imposition partielle; mais il reconnut la difficulté qu'il y avait à fixer la proportion qu'il convenait d'adopter, car, dit-il, il faudrait conclure la proportion absolue de la valeur des deux droits (droits du preneur et du bailleur), mais cette proportion n'existe pas, ou du moins elle varie constamment, puisque

le droit de l'emphytéote perd chaque année une partie de sa valeur et que la valeur du droit du bailleur acquiert chaque année une augmentation correspondante. Cependant il proposa deux solutions :

La première s'appuyait sur un arrêt du Conseil d'État du 2 février 1809 qui a décidé que les contributions imposées sur les propriétés tenues à bail emphytéotique doivent être à la charge de l'emphytéote, et que celui-ci est autorisé à la retenue d'un cinquième de la redevance pour représenter la contribution due par le bailleur. Elle consistait à fixer la contribution foncière à raison de laquelle la taxe devait être établie au cinquième de la contribution foncière réelle.

La seconde prenait pour point de départ l'article 2 de la loi du 3 frimaire an VII, aux termes duquel la répartition de la contribution foncière est faite, par égalité proportionnelle, sur toutes les propriétés foncières, à raison de leur revenu net imposable. Il s'agissait de « déterminer le revenu net imposable de cette copropriété foncière, qui, dans l'état actuel de la jurisprudence judiciaire, constitue le droit du bailleur, et de fixer la taxe à raison de 62 centimes et demi par franc de la contribution à laquelle ce revenu donnerait lieu ».

Ces deux solutions étaient certainement ingénieuses et valent, à ce titre, d'être signalées, cependant on peut dire que, si la première était pratique, puisqu'elle donnait de suite un chiffre ferme, la seconde eut pu donner lieu, dans l'application, à maintes difficultés, car l'auteur se bornait à indiquer la donnée du problème, sans le résoudre.

Le conseil, comme nous l'avons dit, n'examina même pas ces deux solutions, puisqu'il rejeta *a priori* le système de la réduction. En cela, nous pensons qu'il fut d'accord avec le texte de la loi et eut une exacte conscience de la limite de ses attributions. A ce point de vue, sa décision constitue une véritable condamnation de sa théorie relative au cas de la nue propriété.

La question de quotité ne s'est posée que dans les deux cas que nous venons de développer. Elle pourrait l'être dans d'autres, par exemple lorsqu'il s'agit d'immeubles grevés de servitudes ou de droits réels, ou encore de rente viagère. Nous pensons que, dans ces cas encore, la question ne peut faire de doute, et doit toujours, pour les mêmes motifs, se trancher dans le sens de l'imposition intégrale ; et l'on peut préjuger que telle devrait être la décision du Conseil d'État. Il semble, en effet, que sa décision à propos de l'emphytéose, conçue sur des motifs très généraux, doive être regardée comme représentant sa théorie générale, et que celle concernant l'usufruit ne constitue qu'une exception. On pourrait, dès lors, dire que la théorie que nous avons adoptée serait, cette exception mise à part, d'accord avec la jurisprudence.

A l'appui de cette thèse, on peut d'ailleurs citer une décision rendue dans une espèce analogue. Il s'agissait d'une ville qui, ayant concédé à des particuliers l'exploitation de certains immeubles, prétendait être assimilée à un nu propriétaire et réclamait une réduction. Cette demande fut repoussée (26 décembre 1869, Ville de Melun¹.)

1. *Leb. chr.*, p. 846.

SECTION III

ÉTABLISSEMENT ET RECOUVREMENT DE LA TAXE DE MAINMORTE

60. L'article 2 de la loi du 20 février 1849 dispose que les formes prescrites pour l'assiette et le recouvrement de la contribution foncière seront suivies pour l'établissement et la perception de la nouvelle taxe.

Nous n'entrerons pas dans l'étude approfondie des règles concernant l'assiette et le recouvrement de la contribution foncière. Nous nous bornerons à rappeler les plus importantes et à examiner jusqu'à quel point elles sont applicables à la taxe de mainmorte.

Le principe essentiel qui préside à l'assiette de la contribution foncière est celui de l'annualité. Cette contribution est établie au 1^{er} janvier pour l'année entière, et il n'y est plus apporté de modifications pour les faits survenus postérieurement ; d'où les conséquences suivantes :

La contribution est due, pour toute l'année, par celui qui est propriétaire au 1^{er} janvier, sans qu'il puisse être accordé aucune réduction à raison de dépossession ultérieure.

Inversement, celui qui ne devient propriétaire que postérieurement au 1^{er} janvier n'est imposé qu'à partir du 1^{er} janvier de l'année suivante.

Ce principe est toujours applicable, soit qu'il s'agisse d'un changement de propriétaire, soit qu'il s'agisse d'une création ou d'une disparition de matière imposable.

Est-il applicable à la taxe de mainmorte ?

Aux termes de la loi de 1849, il l'était dans toute son étendue, cela ne pouvait faire le moindre doute, et la jurisprudence avait consacré son application.

Aujourd'hui il ne l'est plus que pour moitié ; en effet ; la loi du 29 décembre 1884 a prescrit que les propriétés qui deviendraient, en cours d'année, passibles de la taxe de mainmorte y seraient assujetties à partir du premier du mois dans lequel elles seraient devenues imposables et seraient cotisées à l'aide de rôles supplémentaires. La même loi a permis de faire figurer sur ces rôles les propriétés omises au rôle primitif, omission qui précédemment ne pouvait être réparée.

Nous avons déjà fait observer que, lorsqu'il s'agit d'établissements soumis à la nécessité de l'autorisation pour leurs acquisitions, la taxe n'est due qu'à partir du premier du mois dans lequel cette autorisation a été accordée, si elle n'intervient que postérieurement à l'acte même d'acquisition.

Il n'a d'ailleurs été dérogé au principe d'annualité qu'en ce qui concerne les propriétés devenues imposables, et ce principe continue à s'appliquer au cas où des propriétés cessent d'être imposables au cours de l'année ; on

pourrait citer, en ce sens, de nombreux arrêts ; nous n'en mentionnerons qu'un, du 18 mars 1887, concernant la société des forges d'Audincourt, postérieur à la nouvelle législation ¹.

Il nous semble que le législateur de 1884 aurait pu s'occuper des deux faces de la question. Son œuvre nous semble très juste ; c'est, en effet, du jour même où l'immeuble devient la propriété de l'établissement de mainmorte qu'il cesse d'être soumis aux chances de mutation, et c'est, en toute justice, de ce jour même (ou tout au moins du mois) que la taxe est due. Mais cette œuvre est incomplète, car, inversement, le jour même où un immeuble sort du patrimoine de l'établissement de mainmorte, il court à nouveau le risque de mutations, et la taxe peut, et a certainement dû en mainte circonstance, faire double emploi. Le législateur de 1884, on peut lui faire ce reproche, a été guidé plutôt par un motif fiscal et par le désir de ne rien laisser perdre au trésor public que par une idée de justice.

Le principe d'annualité, en effet, n'eut, cela est évident, jamais dû être appliqué à la taxe de mainmorte dont l'assiette devait reposer sur un principe très différent de celle de la contribution foncière. On retrouve, là encore, une conséquence du déplorable esprit de simplification qui guida le législateur de 1849 et lui fit préférer à l'étude de règles nouvelles l'adoption de principes tout établis, sans qu'il songeât du reste à s'inquiéter si, en fait, ils correspondaient bien au but à atteindre.

1. *Leb. chr.*, p. 237.

61. Quoi qu'il en soit, dans l'état actuel de la législation, toute propriété devenue imposable doit être immédiatement imposée. Pour arriver à ce résultat, les préfets adressent aux directeurs des contributions directes une copie de tous les actes constitutifs d'acquisitions immobilières, à titre gratuit ou onéreux, faites par les établissements publics passibles de la taxe de mainmorte ; en outre, les contrôleurs des contributions directes recherchent dans les communes, lors de la tournée annuelle des mutations, les changements qui ont pu survenir dans la consistance des biens de mainmorte, par suite de donation, acquisition, construction, démolition. Ces changements donnent lieu, pour les propriétés nouvellement imposables, à l'établissement de rôles supplémentaires ; ils ne sont appliqués que l'année suivante dans le cas contraire.

Les contrôleurs dressent, pour chaque commune, un état des changements constatés (cet état doit être signé par les répartiteurs et être établi, même s'il est négatif¹).

Au moyen de ces états de changement, le directeur met au courant les matrices de la taxe de mainmorte déposées dans ses bureaux. Ces matrices sont établies par communes et sont quadriennales. Elles présentent les

1. Afin de permettre la rédaction de ces états de changement, il existe dans les archives de chaque contrôle un tableau dit « relevé sommaire » présentant, pour chaque commune, la situation des biens des établissements imposables ; cet état est mis chaque année au courant.

indications suivantes : désignation des établissements imposables, revenus nets cadastraux de leurs propriétés bâties et non bâties, contribution foncière en principal correspondante, montant de la taxe en principal, produit des centimes additionnels, frais d'avertissement, montant total de chaque cote.

Nous n'insisterons pas davantage sur ces détails matériels que nous avons dû donner, d'une façon rapide, pour compléter notre étude.

Le rôle est expédié d'après la matrice, homologué par le préfet, publié comme ceux des contributions directes.

62. Le recouvrement a lieu par les soins des percepteurs, dans les mêmes formes que celui des contributions directes, la taxe est donc exigible par douzièmes, sauf lorsque le rôle a été émis après le premier mars.

Nous ne croyons pas nécessaire d'insister sur ces points qui ne présentent aucune particularité et à propos desquels il ne nous semble pas que des questions intéressantes puissent être soulevées.

En matière de réclamations, les formes prescrites pour les contributions directes sont également applicables. Les réclamations doivent donc être adressées au sous-préfet (ou au préfet pour l'arrondissement chef-lieu), être signées du réclamant ou de son mandataire, et être établies sur papier timbré si la cote est égale ou supérieure à trente francs.

L'instruction en est faite par les agents des contributions directes, le maire et les répartiteurs sont appelés à donner leur avis.

Les formes prescrites pour la décision sont également les mêmes.

Si le directeur conclut à l'admission pure et simple, et si les avis exprimés sont conformes, il prononce lui-même le dégrèvement. Si le rejet est proposé, ou si les conclusions ne sont pas absolument conformes à la demande, le dossier est déposé à la préfecture (ou à la sous-préfecture) pendant un délai de dix jours au cours duquel le réclamant, spécialement prévenu, peut en prendre connaissance et formuler ses observations.

Les incidents qui peuvent survenir au cours de l'instruction sont les mêmes qu'en matière de contributions directes. Le réclamant peut demander l'expertise par un ou trois experts. Il y est procédé dans les mêmes formes que pour la contribution foncière.

Lorsque la décision n'a pu être rendue, *de plano*, en faveur du contribuable par le directeur, c'est le conseil de préfecture qui statue. Sa décision peut, d'ailleurs, faire l'objet d'un recours devant le Conseil d'État, dans le délai de deux mois à compter de la notification à l'intéressé.

Voilà pour les demandes en décharge ou en réduction, c'est-à-dire pour celles qui sont introduites par la voie contentieuse.

Quant aux demandes en remise ou modération, il ne saurait en être question en matière de taxe de mainmorte. Il n'existe, en effet, pas de fonds de non-valeur destiné à accorder des dégrèvements de cette sorte.

D'où suit que les vacances de maison ou les chômages

d'usine, qui peuvent donner lieu à remise de la contribution foncière, n'auront pas le même effet en matière de taxe de mainmorte. C'est ce qu'a d'ailleurs décidé le Conseil d'État (11 décembre 1851, société de la Vieille Montagne¹). Le ministre des finances avait donné les conclusions suivantes :

« La décision du conseil de préfecture (concluant à la remise) me paraît contraire aux principes, etc...

» Parce que la taxe représentative de droits qui se perçoivent sur la valeur en capital des immeubles, et non sur leur produit ou revenu annuel, exclue toute application du principe des remises et modérations dont la contribution foncière est susceptible, ce qui a d'ailleurs été établi, au moment de la discussion de la loi, par le rejet d'un amendement de deux membres de l'assemblée législative qui avaient proposé la création d'un fonds destiné à accorder des remises ou modérations, etc. »

L'amendement auquel il est fait ici allusion avait été proposé par MM. Besnard et Thomine Desmasures. Il était ainsi conçu :

« Pourront toutefois réclamer le dégrèvement de cet impôt les établissements affectés à des services publics, tant qu'ils ne pourront satisfaire aux exigences de ces services qu'à l'aide de subventions fournies par l'État, les départements et les communes. A cet effet, un fond de dégrèvement et de non-valeur, égal au vingtième de l'impôt résultant de la présente loi, sera inscrit au budget pour faire face à l'exécution de cet article et aux cas de ré-

1. *P. adm. chr.*

mises, libérations, décharges et réductions, déterminés par la loi en matière de contributions directes.

On a dit que le vrai motif qui fit rejeter cet amendement fut qu'on y vit un moyen détourné de revenir sur la question, déjà écartée, de l'exemption des établissements de bienfaisance.

Quoi qu'il en soit, l'exclusion de remises ou modérations en ce qui concerne la taxe de mainmorte s'explique et se légitime parfaitement, selon nous, par ce fait seul que cette taxe est destinée à remplacer des droits de mutation qui ne sont pas susceptibles de faire l'objet de mesures de ce genre. Les droits de mutation sont perçus sur un immeuble appartenant à un particulier, même lorsqu'il se trouve, par vacance ou chômage, improductif de revenu ; on ne voit pas pourquoi ces mêmes circonstances le dispenseraient de la taxe, lorsqu'il se trouve aux mains d'un établissement de mainmorte.

Nous ne partagerons donc pas sur ce point l'avis de quelques auteurs, notamment de M. Reverchon qui estime que « les faits de chômage, d'accidents de perte de revenu qui donnent lieu à remise ou modération en matière d'impôt foncier, sembleraient devoir produire le même effet en matière de taxe de mainmorte ». Ce même auteur fait observer, à ce sujet, que « quand on dit que cette taxe constitue un prélèvement non sur le revenu mais sur la valeur en capital de la chose, on oublie que, si elle a été établie pour remplacer le droit de mutation, elle n'a pas pour cela le même caractère. Elle l'a si peu qu'elle est une contribution directe annuelle, tandis que

ce droit est une contribution indirecte et accidentelle ». Cela est vrai, mais nous ne voyons pas en quoi cette différence de caractère détruit l'observation que nous avons faite ci-dessus, et en quoi elle peut autoriser, au profit d'établissements spéciaux, un privilège que la loi refuse aux simples particuliers.

CONCLUSION

Notre étude de la taxe de mainmorte dans son état actuel est à présent terminée. Il nous reste à en tirer une conclusion. Celle-ci, ainsi que les critiques que nous avons été à diverses reprises conduits à faire l'ont déjà fait pressentir, ne sera pas favorable à l'œuvre du législateur de 1849.

Si nous reprenons, en effet, ces critiques éparses, nous voyons qu'elles peuvent se résumer en trois points principaux :

1° La taxe ne porte pas sur tous les immeubles qu'elle devrait équitablement atteindre ;

2° Elle ne frappe pas tous les établissements qui en devraient être frappés et, par une anomalie contraire, elle en atteint d'autres qui, par suite de leur courte durée ou de la nature de leurs opérations, en devraient être exempts ;

3° Enfin la base en est mauvaise, car elle ne répond, ni comme caractère ni comme quotité, aux droits qu'elle est censée remplacer.

Le champ des réformes est donc ici largement ouvert. Essayons de déterminer quelles pourraient être les plus importantes.

La source de la plupart de ces défauts, comme nous l'avons fait déjà observer, repose sur une fausse conception du législateur ; la taxe de mainmorte n'est, avant tout, qu'une taxe de remplacement ; l'idéal eut donc été, dans la circonstance, de s'inspirer des droits à l'absence desquels elle devait suppléer. Au lieu de cela, et par un déplorable désir de simplification, on a lié la taxe de mainmorte à la contribution foncière dont la nature, aussi bien que l'objet, sont absolument différents.

Notre première critique provient uniquement de ce fait ; seuls les immeubles passibles de la contribution foncière sont soumis à la taxe, cependant bien des immeubles exempts de cette contribution donnent ouverture aux droits de mutation. Nous avons fait remarquer que tel est notamment le cas des bâtiments ruraux, dont l'exemption, en la circonstance, constitue une injustice en même temps qu'une perte réelle pour le trésor.

Cette union devrait donc disparaître d'une manière radicale et les conditions d'existence de la taxe relatives à la nature des biens, qui sont actuellement au nombre de deux, devraient être réduites à une seule, à savoir que ceux-ci aient le caractère immobilier.

Nous avons vu, cependant, que tous les biens qualifiés immeubles par le Code civil ne doivent pas être assujettis à la taxe, et que les mots « passibles de la contribution foncière » créaient à cet égard une distinction qui n'était pas

sans utilité ; pour éviter l'équivoque que leur suppression pourrait faire naître, il serait utile d'introduire une disposition restrictive destinée à exclure bien nettement les immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent et ceux des immeubles par destination qui ne doivent leur caractère qu'à la volonté présumée du propriétaire.

Tous les immeubles, à l'exception de ceux faisant l'objet de cette restriction et qui ne sont à vrai dire que des immeubles fictifs, devraient donc, sans autre distinction, être assujettis à la taxe de mainmorte.

Cette réforme, selon nous, s'impose ; et ce n'est que d'une manière tout à fait subsidiaire que nous avons dit, qu'au cas où elle ne serait pas réalisée, il faudrait, tout au moins, par une disposition spéciale, déclarer inapplicables à la taxe de mainmorte les exemptions temporaires de la contribution foncière et celle relative aux bâtiments ruraux.

Si le régime actuel est défectueux en ce qui concerne les biens imposés, il ne l'est pas moins en ce qui regarde les établissements imposables, et, ici, la critique se présente sous deux aspects différents ; la loi de 1849 est trop étroite, en ce qu'elle laisse échapper à tort certains établissements, trop large, car elle en frappe d'autres injustement.

Le premier cas provient de ce qu'aux termes de la formule finale de l'énumération comprise dans cette loi, les établissements qui ne sont pas expressément dénommés ne sont imposables qu'autant qu'ils ont le caractère d'établissements publics ou tout au moins d'utilité publique, ce qui laisse échapper certaines compagnies très importantes (nous avons cité les compagnies concession-

naires de mines) dont le but est purement privé, mais dont les propriétés sont, en fait, retirées du commerce. Il conviendrait donc, à notre avis, de remanier cette énumération ou tout au moins son dernier terme, de manière à étendre l'imposition à tout établissement, public ou privé, quelle que soit sa forme, sous la seule condition qu'il ait capacité de posséder en son nom personnel.

Le second côté de la critique est plus grave encore, il conduit, si on l'approfondit, à la condamnation du caractère annuel de la taxe. Les droits de mutation ne sont qu'un produit accidentel et irrégulier, perçu à intervalles variables. Il est déjà mauvais, en théorie, de les remplacer par une taxe annuelle, c'est-à-dire régulière; en pratique cela est injuste. Élargissant, en effet, ce que nous avons déjà dit à propos des sociétés anonymes à court terme, nous n'hésitons pas à déclarer que l'imposition à la taxe de mainmorte d'un établissement quelconque crée un double emploi au cas, assez fréquent, où cet établissement vient à être dépossédé avant la vingtième année, c'est-à-dire avant la période moyenne des mutations. Avec le régime actuel, en effet, le trésor commence à percevoir la taxe de remplacement avant même de savoir si, en fait, il y aura quelque chose à remplacer.

Un seul moyen existerait de parer à cet état de chose, ce serait de remplacer la taxe annuelle, actuellement en vigueur, par un droit dont la perception n'aurait lieu que tous les vingt ans, et qui, au surplus, ne serait dû pour la première fois que vingt ans après l'acquisition; tout double emploi se trouverait ainsi évité. (Ce système est

à peu près celui qui fut proposé par M. Dupin en 1828.)

Mais nous reconnaissons volontiers que cette réforme, qui nous semble très équitable, pourrait, dans la pratique, donner lieu à un inconvénient sérieux ; car un impôt de l'espèce de celui que nous préconisons ne s'accorde plus guère avec les nécessités budgétaires modernes. La nécessité d'équilibrer les recettes et les dépenses, obligeant dès le début de l'année à des prévisions aussi exactes que possible, doit logiquement fait préférer le principe de l'annualité ; le budget actuel comprend déjà un grand nombre de produits irréguliers et il n'est pas probable que le législateur veuille encore en créer de nouveaux.

A défaut de cette réforme, il y aurait tout au moins lieu, ainsi que nous l'avons indiqué au cours de notre étude, d'exempter tous les établissements, quels qu'ils soient auxquels leur acte constitutif assigne une durée de moins de vingt ans.

Nous avons également fait remarquer qu'il serait équitable d'étendre l'exemption dont jouissent actuellement les sociétés ayant pour objet exclusif l'achat et la vente d'immeubles, à celles dont les statuts prévoient seulement ces opérations conjointement avec d'autres, sous réserve de précautions destinées à prévenir les fraudes.

Ces deux modifications à la loi ne semblent devoir entraîner aucune difficulté considérable d'exécution, ni même un déficit sensible ; il serait donc à souhaiter de les voir accomplir rapidement, même en l'absence de réforme générale.

Tout ce que nous venons de dire conduit forcément à

envisager la modification du mode d'assiette actuel de la taxe. Nous avons vu, d'ailleurs, et c'est là l'objet de notre troisième critique, que celui-ci est en lui-même profondément défectueux ; nous nous sommes en traitant la quotité de la taxe longuement étendu à ce sujet.

Des considérations que nous avons alors exposées, il résultait que, pour que la base de la taxe correspondit à son but, il faudrait qu'elle fût perçue sur la valeur en capital et sur la valeur intrinsèque des immeubles.

Un droit perçu tous les vingt ans sur la valeur intrinsèque des immeubles, tel serait donc, à notre avis, la solution la plus théoriquement exacte. Mais nous avons dit que des motifs budgétaires militent sérieusement pour le maintien de la taxe annuelle, et, dans ces conditions, il nous semble qu'il sera plus naturel de conserver pour base de celle-ci le revenu qui lui-même est un produit annuel. Mais encore faudrait-il que le revenu pris comme point de départ fut le revenu vrai, c'est-à-dire ayant avec la valeur en capital un rapport réel. Il est vrai que ce rapport varie avec les régions et qu'il pourra y avoir, de ce chef, lieu à quelques inégalités ; mais cet inconvénient est assez peu grave, et, le revenu étant plus aisé en général à déterminer que la valeur en capital, il nous semble qu'on peut sacrifier ici la théorie à l'intérêt pratique et adopter pour base une fraction (le $\frac{1}{20}$ puisque telle est la proportion donnée par les calculs) du revenu réel de l'immeuble.

Cette base nouvelle entraînerait, il est vrai, une évaluation spéciale des biens soumis à la taxe, mais ce travail,

vu leur petit nombre, ne serait pas fort considérable, et des opérations bien plus importantes, telles que récemment la revision de l'évaluation des propriétés bâties, ont pu être facilement menées à bonne fin.

L'évaluation de ces mêmes biens devrait d'ailleurs, comme celle qui sert de base à la propriété foncière des propriétés bâties, faire l'objet de revisions d'ensemble à époques déterminées, car, ainsi que nous l'avons dit, c'est la valeur actuelle des biens qui sert de base aux droits de mutation et devrait par suite en servir aussi à la taxe représentative.

Nous n'avons pas, bien entendu, la prétention d'établir un projet de réforme complet ; mais nous pensons avoir signalé les points les plus défectueux du système actuel, et, tout en reconnaissant qu'il peut exister des remèdes meilleurs que ceux que nous proposons, il nous semble que ceux-ci seraient déjà de nature à réaliser un progrès sensible vers le but qu'il est indispensable d'atteindre et qui consiste à faire de la taxe de mainmorte ce qu'elle n'aurait jamais dû cesser d'être, c'est-à-dire un impôt ayant son caractère propre et absolument indépendant.

APPENDICE

Depuis que nous avons écrit les lignes précédentes, et alors que cette étude était déjà sous presse, une disposition législative nouvelle est venue modifier la loi de 1849 et combler une des lacunes que nous avons signalées.

L'article 2 de la loi de finances de 1903, promulguée le 31 mars, est, en effet, ainsi conçu :

« La taxe annuelle représentative des droits de transmission entre vifs et par décès établie par la loi du 20 février 1849 est due par toutes les collectivités qui ont une existence propre et qui subsistent indépendamment des mutations qui peuvent se produire dans leur personnel, à l'exception des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple. »

Cette disposition permettra, il est facile de s'en rendre compte, de frapper de la taxe de mainmorte les établissements qui, ainsi que nous le faisons ressortir, sont incontestablement imposables si on ne considère que l'équité, mais ne pouvaient être imposées en présence des termes défectueux de la loi de 1849 qui opposaient à la jurispru-

dence une barrière infranchissable. Nous n'avons pas à faire ressortir, à nouveau, l'utilité et l'étendue de cette réforme. Il nous suffit de renvoyer aux critiques que nous avons adressées à la rédaction ancienne, notamment dans le n° 55 de notre étude, et qui mettent suffisamment en lumière la portée de la disposition nouvelle.

Ce que nous avons dit, d'autre part, au sujet des établissements déjà imposables sous le régime de la loi de 1849, reste entier, la loi du 31 mars 1903 ne faisant qu'autoriser des impositions nouvelles sans rien changer aux principes de celles déjà existantes.

Il serait prématuré, et peut-être difficile, de disserter longuement sur une loi votée d'hier, alors qu'on ne peut encore raisonnablement prévoir quelle portée exacte des décrets postérieurs et la jurisprudence qui ne manquera pas d'intervenir lui assigneront.

Nous croyons cependant, dès à présent, pouvoir critiquer, au moins sur un point, cette loi à peine née. Si la première partie, jusqu'aux mots « à l'exception... etc. » nous semble au-dessus de toute critique, puisque les termes en résument, d'une manière très nette, les conditions même qui sont de nature à légitimer l'imposition, nous n'en dirons pas autant de la disposition finale, qui, outre qu'elle est absolument inutile, nous paraît devoir conduire à des conséquences très discutables.

Cette disposition était inutile, parce que les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple sont avant tout des sociétés de personnes, dont l'existence est liée à celle même des associés. L'article 1865 du Code

civil s'applique incontestablement à ces sortes de sociétés qui prendront fin par la mort, l'interdiction, la faillite ou la déconfiture de l'un des associés, ou même par la volonté qu'un seul d'entre eux viendra à exprimer de n'en plus faire partie, s'ils s'agit d'une société dont la durée n'a pas été fixée par l'acte de constitution. Il est vrai qu'aux termes de la jurisprudence les associés majeurs et maîtres de leurs droits peuvent consentir à la continuation de la société, et qu'il peut, aux termes de l'article 1868 du Code civil, être stipulé qu'en cas de décès celle-ci continuera avec les héritiers ou seulement entre les associés survivants. Mais ce n'est là qu'une faculté et, même dans le cas où elle est exercée, c'est plutôt une nouvelle société qui se trouve formée, puisque les personnes responsables ne sont plus les mêmes. En tous cas, en principe, il est incontestable que la durée de ces sociétés est subordonnée à l'existence des associés, et que leur forme même exclue toute idée d'une existence propre et indépendante des mutations qui peuvent se produire dans leur personnel. Il est donc inutile, et véritablement antijuridique, de les exclure d'un groupe dont, à aucun titre, elles ne pouvaient faire partie.

Mais cette disposition conduit en outre, avons-nous dit, à des conséquences discutables. En excluant du groupe des collectivités ayant une existence propre les sociétés en commandite simple, elle y fait rentrer, par *a contrario*, d'une manière absolue, les sociétés en commandite par actions. Ceci nous semble peu juridique. En effet, la société en commandite par action présente un double

caractère. Elle est société de capitaux en ce qui concerne les commanditaires, mais société de personnes pour ce qui est des commandités. Le commandité, ou les commandités, chargés de la gérance sont, en effet, comme les associés en nom collectif, personnellement et indéfiniment responsables ; on peut même dire que, très souvent, c'est leur responsabilité ou leur capacité particulière qui a été le motif déterminant du groupement des capitaux.

Dès lors, s'il est vrai que l'existence de la société est absolument indépendante des mutations qui peuvent survenir dans le personnel des commanditaires, il n'en est pas de même à l'égard des commandités ; leur personnalité et leur capacité étant une des conditions primordiales d'existence de la société, leur disparition, tout comme celle des associés en nom collectif, en peut entraîner la dissolution.

D'où cette conséquence que, tout d'abord, la légitimité même de l'imposition des sociétés en commandite par actions peut, dans bien des cas, être mise en doute, ces sociétés ayant, par suite du principe que nous venons d'exposer, une durée forcément limitée, et que l'on ne saurait considérer comme supérieure à celle d'une existence humaine. Les motifs qui avaient déjà amené de vives discussions lors de l'imposition des sociétés anonymes s'imposent ici avec plus de force encore. Mais en outre, et c'est là ce que nous voulons surtout faire ressortir, alors que l'intention évidente du législateur, manifestée par la dernière partie de la loi, est de frapper de la taxe de main-morte, sans distinction, toutes les sociétés en commandite

par actions, celles-ci, pour y échapper, pourront argumenter de la première partie de cette même loi, et n'auront pas grand'peine, croyons-nous, à démontrer que les termes ne leur en sont pas applicables. Les auteurs de la loi ont créé là une contradiction, et, lorsque la question de l'imposition des sociétés en commandite par actions sera portée par celle-ci, ce qui ne saurait manquer, devant les tribunaux compétents, ils pourraient fort bien, par leur propre faute, se trouver en échec.

La jurisprudence, vraisemblablement, sera appelée à trancher définitivement cette question ainsi que celles que ne tardera pas sans doute à soulever l'application de l'article nouveau, et qu'il serait encore difficile de prévoir, mais il n'en est pas moins intéressant de signaler, dès à présent, comment les termes même de la loi pourront, qu'on nous passe l'expression, ménager une porte de sortie à celle des catégories d'établissements qu'on voulait le plus ouvertement y enfermer.

La loi du 31 mars 1903 modifie, d'autre part, la quotité de la taxe qui est fixée, par l'article 3, à 112 centimes et demi par franc du principal de la contribution foncière des propriétés bâties et à 70 centimes par franc du principal de la contribution foncière des propriétés non bâties. Sans insister sur cette question de chiffres qui n'a pas grand intérêt théorique, nous ferons remarquer que, si le rehaussement se justifie dans une certaine mesure par diverses augmentations de tarifs contenues dans les lois sur l'enregistrement votées depuis quelques années, il n'en paraît pas moins à première vue un peu élevé.

La Chambre eut, lors du vote de cette même loi, à s'occuper d'un point qui touche de très près à la matière que nous étudions.

M. Cuny proposa en effet (séance du 7 février 1903) l'amendement suivant :

« Les dons et legs faits aux sociétés de secours mutuels, aux caisses de secours des ouvriers mineurs, aux caisses de retraite ou de secours organisées par les syndicats professionnels au profit de leurs membres dont la création est prévue par les lois des 21 mars 1884, 29 juin 1894, 27 décembre 1894, 1^{er} avril 1898 et 4 juillet 1900, sont exonérés des droits de mutation. »

M. Maurice Berteaux, rapporteur général, demanda le retrait de l'amendement dans les termes suivants : « Si vous accordez à M. Cuny la faveur qu'il réclame, vous serez obligé de l'étendre aux communes, départements et établissements charitables, et alors l'importance de la matière imposable, au lieu d'être de 100.000 francs, sera, d'après les statistiques, de 20.000.000 environ par an, de sorte que l'adoption de l'amendement de M. Cuny ne se traduirait plus par une simple et insignifiante diminution de recettes, elle entraînerait une diminution de 4.800.000 fr. annuellement. »

M. Cuny retira son amendement « en demandant à M. le président et à M. le rapporteur général de la commission du budget, ainsi que M. le ministre des finances, de vouloir bien étudier cette question pour qu'elle reçoive une solution favorable l'année prochaine... ».

On peut donc s'attendre à voir revenir en discussion la

question de l'exemption des établissements charitables. Souhaitons que, par voie de conséquence, elle amène les législateurs à examiner les autres cas d'exemption que nous avons signalés et mieux encore que ces réformes partielles soient le prélude d'une réforme complète.

3 mars 1903.

BIBLIOGRAPHIE

- BACQUET, *Traité des amortissements et nouveaux acquêts*.
LEMAITRE, *Du droit d'amortissement*.
CHOPIN, *Traité du domaine*.
LEBRET, *Traité de la souveraineté*.
JARRY, *Des amortissements et nouveaux acquêts*.
EUSÈBE DE LAURIÈRE, *Origine de l'amortissement*.
GUYOT, *Répertoire de jurisprudence générale*.
SERRIGNY, *Questions et traités de droit administratif*.
DUFOUR, *Traité de droit administratif* (2^e édition, tome II, page 307-309).
VIVIEN, *Études administratives* (2^e édition, tome I, page 157-164).
LÉON SAY, *Dictionnaire des finances*, mot *mainmorte*.
Bulletin des contributions directes et du cadastre, édité par Paul Dupont, années 1850 et suivantes.
REVERCHON, *Étude sur la taxe des biens de mainmorte* (*Bulletin Dupont*, année 1855, p. 17 à 49, 111 à 123).
LEMERCIER DE JAUVELLE, *Répertoire des contributions directes* (mot *biens de mainmorte*).
TARDIEU, *Traité théorique et pratique des contributions directes* (extrait du *Répertoire général alphabétique du droit français*). Paris, Larose, 1896.
FOURNIER (édition nouvelle, par Daveluy), *Traité des impôts directs*.
Annuaire de législation étrangère, publiée par la société de législation comparée. Paris, Cotillon.
Bulletin de la société de législation comparée. Paris, Cotillon.

TABLE DES MATIÈRES

1. INTRODUCTION.....	Pages. 1
----------------------	-------------

PREMIÈRE PARTIE

Régime fiscal des biens de mainmorte jusqu'à la Révolution française.

2. Énumération des divers droits qui peuvent être considérés comme origine de la taxe de mainmorte.....	3
--	---

DU DROIT D'AMORTISSEMENT

I. *Origine et évolution.*

3. Origine.....	5
4. Évolution.....	7
5. Établissement d'un règlement définitif.....	16

II. *Du droit d'amortissement depuis l'édit du 21 janvier 1738 jusqu'à la Révolution.*

6. Principales divisions de l'édit du 21 janvier 1738.....	16
7. Exemptions.....	17
8. Droits à payer en cas de construction nouvelle ou de reconstruction.	19
9. Liquidation et recouvrement des droits.....	21
10. Cas particuliers.....	20
11. Cas non prévus par l'édit de 1738 et dispositions qui les régissent..	21
12. Règlement du 13 juillet 1751. Points sur lesquels il modifie ou com- plète l'édit de 1738.....	24

DU DROIT DE NOUVEL ACQUÊT

13. Origine.....	30
14. Nature et étendue.....	30

DU DROIT D'INDEMNITÉ

15. Origine et nature.....	33
16. Défaut d'une réglementation générale, dispositions des principales coutumes.....	34
17. Cas où l'indemnité était due au roi, déclaration du 21 novembre 1724.....	35
18. Des différents seigneurs qui pouvaient prétendre à l'indemnité et de l'étendue respective de leurs droits.....	38

DEUXIÈME PARTIE

Régime actuel.

19. Vote et texte de la loi du 20 février 181 ^o	41
--	----

SECTION I^{re}

CONDITIONS NÉCESSAIRES POUR L'ÉTABLISSEMENT DE LA TAXE

20. Énumération et classification de ces conditions.....	44
I. <i>Conditions relatives à la nature des biens.</i>	
21. Les biens doivent être immeubles.....	45
22. Immeubles par nature.....	45
23. Immeubles par destination.....	46
24. Immeubles par l'objet auxquels ils s'appliquent.....	49
25. Quels sortes d'immeubles sont passibles de la taxe de mainmorte...	49
26. Les biens doivent être passibles de la contribution foncière.....	55
27. 1 ^{re} question. Un immeuble non imposé à la contribution foncière, bien qu'en étant passible, peut-il être imposé à la taxe de main morte.....	55
28. 2 ^e Question. La déchéance du droit de réclamation en matière de contribution foncière entraîne-t-elle la déchéance en matière de taxe de mainmorte.....	57
29. 3 ^e question. Les remises d'impôt foncier entraînent-elles remise de la taxe de mainmorte.....	58
30. 4 ^e question. Les exemptions temporaires d'impôt foncier entraînent-elles exemption temporaire de la taxe de mainmorte.....	59

31. Immeubles exempts de la contribution foncière et de la taxe de main-morte.....	67
32. Inconvénients du régime actuel.....	71
33. Biens meubles imposés à la contribution foncière.....	72
II. <i>Rapports qui doivent exister entre les biens et les personnes imposables.</i>	
34. L'établissement doit avoir sur les biens droit de propriété.....	74
35. Cas de l'établissement nu propriétaire.....	76
36. Conditions nécessaires pour que le droit de propriété soit réellement établi. Propriétaires apparents et propriétaires réels.....	81
37. Cas où le droit de propriété est soumis à une condition suspensive ou résolutoire.....	83
38. Du droit des compagnies concessionnaires.....	86
39. Bail emphytéotique. Nature du droit du bailleur et du preneur.....	97
40. Tribunal compétent pour trancher les questions de propriété.....	102
III. <i>Conditions relatives à la qualité du propriétaire.</i>	
41. Défaut de précision de la loi de 1849.....	104
§ 1 ^{er} . — <i>Établissements expressément dénommés.</i>	
42. Énumération de ces établissements.....	104
43. Départements et communes.....	105
44. Hospices, établissements de charité, bureaux de bienfaisance.....	107
45. Séminaires, fabriques, congrégations, consistoires.....	109
46. Sociétés anonymes. Limites dans lesquelles leur imposition est légitime.....	112
47. Caractères distinctifs de la Société anonyme. Assimilation à ces sociétés de certaines compagnies.....	116
48. Imposition des sociétés anonymes civiles.....	123
49. Sociétés en liquidation.....	126
50. Sociétés étrangères.....	127
51. Sociétés exemptées à raison de leur objet. Insuffisance des dispositions actuelles.....	130
§ 2. — <i>Que faut-il entendre par établissement public légalement autorisé?</i>	
52. Caractères généraux de l'établissement public. Difficulté d'une définition précise.....	140
53. Étude des différents groupes d'établissements devant être considérés comme imposables à titre d'établissements publics.....	141
54. Établissements non imposables.....	145
55. Rédaction défectueuse de la loi de 1849. Ses conséquences.....	148

SECTION II

MODE D'ASSIETTE, CALCUL ET QUOTITÉ DE LA TAXE DE
MAINMORTE

56. Défectuosité du mode d'assiette actuel.....	150
57. Quotité de la taxe. Cas général.....	153
58. Quotité de la taxe due par l'établissement nu propriétaire.....	155
59. Quotité de la taxe due pour les immeubles sur lesquels existe un bail emphytéotique.....	161

SECTION III

ÉTABLISSEMENT ET RECOUVREMENT

60. Principes généraux. Principe d'annualité.....	165
61. Recherche des éléments d'imposition. Rédaction des matrices.....	168
62. Recouvrement et réclamations.....	169
CONCLUSION.....	176
APPENDICE.....	183
BIBLIOGRAPHIE.....	191

Vu le Doyen,
EDMOND VILLEY.

Vu le Président,
L. LE FUR.

Vu et permis d'imprimer :
Le Vice-Recteur de l'Université de Caen,
E. ZEVORT.

Châteauroux. — Typographie et Stéréotypie A. MELLOTTÉE.
